

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR

DAYANA DE CARVALHO UHDRE

**COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO:
POSSIBILIDADE E LIMITES À INSTITUIÇÃO, PELOS ESTADOS-MEMBROS, DE
NOVAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

CURITIBA 2016

DAYANA DE CARVALHO UHDRE

**COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO:
POSSIBILIDADE E LIMITES À INSTITUIÇÃO, PELOS ESTADOS-MEMBROS, DE
NOVAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof^a. Dr^a. Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA 2016

TERMO DE APROVAÇÃO

DAYANA DE CARVALHO UHDRE

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO: POSSIBILIDADE E LIMITES À INSTITUIÇÃO, PELOS ESTADOS-MEMBROS, DE NOVAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a. Betina Treiger Grupenmacher
Presidente da Banca
Orientadora

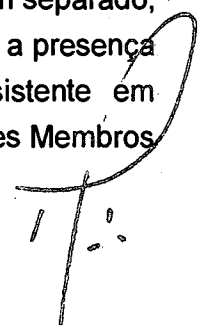
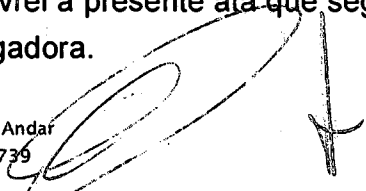
Prof. Dr. Octávio Campos Fischer
UNIBRASIL

Prof. Dr. Demétrius Nichele Macei
UNICURITIBA

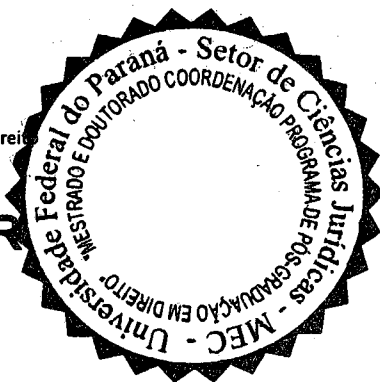
Curitiba
2016

Ata da reunião da Comissão Julgadora da Dissertação apresentada pela mestranda Dayana de Carvalho Uhdre, realizada no dia dezoito de março de dois mil e dezesseis, às quatorze horas e trinta minutos.

No dia dezoito de março do ano de dois mil e dezesseis, às quatorze horas e trinta minutos, nas dependências do Programa de Pós-graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da UFPR – 3.º andar, em sessão pública, reuniu-se a Comissão Julgadora da Dissertação apresentada pela mestranda Dayana de Carvalho Uhdre, sob o título **“COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO: POSSIBILIDADE E LIMITES À INSTITUIÇÃO, PELOS ESTADOS-MEMBROS, DE NOVAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA”**. Comissão esta constituída pelos Professores Doutores Betina Treiger Grupenmacher (Orientadora-Presidente/UFPR), Octávio Campos Fischer (UNIBRASIL) e Demétrius Nichele Macei (Unicuritiba) respectivos Membros, nos termos da decisão do Colegiado deste Programa. Abrindo a sessão, declarou a Senhora Presidente que o exame inicia-se com a exposição sumária pela mestranda, no prazo máximo de sessenta minutos, sobre o conteúdo de sua Dissertação, em seguida cada examinador arguirá a mestranda, no prazo máximo de trinta minutos, devendo a arguição ser respondida em igual prazo ou sessenta minutos quando haja diálogo na argumentação. Assim sendo, após a exposição oral, a mestranda foi argüida sucessivamente pelos Professores Doutores Betina Treiger Grupenmacher, Octávio Campos Fischer e Demétrius Nichele Macei. Em seguida, a Senhora Presidente suspendeu a sessão por dez minutos, passando a Comissão Julgadora, em sessão reservada, ao julgamento da Dissertação, atribuindo cada examinador a sua nota de zero a dez (equivalente de D a A). Reabrindo a sessão, foi, pela Senhora Presidente, anunciado o resultado do julgamento, declarando ter sido aprovada a Dissertação, por unanimidade de votos, sendo-lhe atribuídas as seguintes notas: Betina Treiger Grupenmacher, 10,00 (dez inteiros), Octávio Campos Fischer, 10,00 (dez inteiros), Demétrius Nichele Macei, 10,00 (dez inteiros), resultando a média 10,00 (dez inteiros), equivalente ao conceito A. A seguir, emitiu a Comissão seu Parecer em separado, sendo a sessão encerrada pela Senhora Presidente, a qual agradeceu a presença de todos. Do que para constar, eu, Ana Maria Cristofolini, Assistente em Administração, lavrei a presente ata que segue assinada pelos Senhores Membros da Comissão Julgadora.



PARECER



A Comissão Julgadora da Dissertação apresentada pela mestranda Dayana de Carvalho Uhdre, sob o título "COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO: POSSIBILIDADE E LIMITES À INSTITUIÇÃO, PELOS ESTADOS-MEMBROS, DE NOVAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA", após argüir a candidata e ouvir suas respostas e esclarecimentos, deliberou aprová-la por unanimidade de votos, com base nas seguintes notas atribuídas pelos Membros:


Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Grubenmacher - 10,00 (dez inteiros)


Prof. Dr. Octávio Campos Fischer - 10,00 (dez inteiros)


Prof. Dr. Demétrius Nichele Macei - 10,00 (dez inteiros)

Em face da aprovação, deliberou, ainda, a Comissão Julgadora, na forma regimental, opinar pela concessão do título de Mestre em Direito à candidata Dayana de Carvalho Uhdre.

A Comissão Julgadora, do mesmo modo, delibera recomendar ao Colegiado do Programa a dispensa de vinte e três créditos em favor da candidata por ocasião do Doutorado.

É o parecer.

Curitiba, 17 de março de 2016.



Aos meus pais, meus maiores exemplos, meus maiores amores.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me dar saúde e paz, condições essenciais ao estudo e ao trabalho. Aos meus pais, Anita e Claudemir, e à minha irmã, Bianca, por serem meu porto seguro, alento nas horas mais difíceis e motivos de inspiração para prosseguir. Agradeço ainda aos meus demais familiares e aos meus amigos que não só compreenderam minhas ausências, como me apoiaram durante todo o meu caminhar.

Agradeço a todos os professores da Universidade Federal do Paraná, pelas numerosas e valorosas lições generosamente transmitidas ao longo dos últimos anos. E, aqui, não posso deixar de expressar meu especial agradecimento à Professora Betina Treiger Grupenmacher. Professora, sua generosidade, seu amor à docência, seu bom-humor contagiante, sua retidão de caráter servem-me de exemplo e inspiração pessoal e profissional.

Agradeço, por fim, a todos os meus amigos da Procuradoria Geral do Estado do Paraná, bem como aos colegas e alunos da Unicuritiba, do IBET e da FAPI com quem tive o privilégio de conviver e aprender.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo examinar se os Estados-Membros do Estado Federal Brasileiro deteriam competência legislativo-tributária para instituírem novas hipóteses de responsabilidade tributária para além daquelas previstas no Código Tributário Nacional. Ainda, em a tendo, perquire-se quais seriam os limites a que sujeitos referidos entes federados ao exercê-la. Nesse contexto, e a fim de responder as indagações iniciais, busca-se interpretar, de maneira sistemática, os dispositivos normativos regentes do assunto, de forma a, num primeiro momento, inferir-se qual a função da lei complementar de normas gerais no Estado Federal Brasileiro. Esclarecido esse ponto, passa-se a examinar, com o instrumental ofertado pela norma de competência, os limites formais e materiais veiculados na Constituição Federal e nas Leis Complementares de Normas Gerais à instituição, pelos Estados-Membros, de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Por fim, visando ilustrar os aspectos teóricos abordados, são feitas breves considerações acerca das hipóteses de responsabilidade veiculadas em duas leis do Estado do Paraná: Lei nº 18.573/2015, regente do ITCMD, e Lei nº 11.580/1996, que trata do ICMS.

Palavras-chave: Competência Tributária. Responsabilidade Tributária. Lei Complementar. Estado Federal Brasileiro.

ABSTRACT

The present study aims to investigate if the member States of the Brazilian Federation would have legislative powers to introduce new rules regarding tax liabilities, besides those specified by the Tax Code. In addition, to examine the potential limits imposed by the Brazilian judicial system on the member States in the exercise of that power. In this context, and in order to answer these initial questions, we seek to interpret in a systematic way, the legal provisions that relate to this issue. Along these lines, the function of the applicable Complementary Law within the general tax rules of the Brazilian Federation are inferred. After clarifying this point, the new rules regarding tax liability for Member States, the formal limitations imposed by the Federal Constitution as well as the Complementary Laws within the general tax rules are examined, with a method that has become the adopted standard. Finally, in order to illustrate the theoretical aspects analyzed, brief remarks are made referencing liability cases in two Paraná State laws: Law nº 18.573/2015, and Law nº 11.580/1996, which pertain to the ITCMD, and ICMS, respectively.

Key words: Taxing Powers. Tax Liability. Complementary Law. Federation of Brazilian States.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CC – Código Civil Brasileiro, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966

ICMS – Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto de Transmissão Mortis Causa e Doação

Lei Kandir – Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996

PUC-SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

UFPR – Universidade Federal do Paraná

USP – Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO I – PRESSUPOSTOS DO TRABALHO.....	16
1. PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS.....	16
2. DELIMITAÇÃO DO OBJETO.....	21
2.1 Semiótica e Direito.....	27
3. TEORIA DA NORMA JURÍDICA.....	28
3.1 Estrutura Lógica da Norma Jurídica.....	36
3.1.1 <i>Functor deôntico</i>	38
3.1.2 <i>Antecedente</i>	40
3.1.3 <i>Functor implicativo</i>	42
3.1.4 <i>Consequente</i>	42
3.2 <i>Composição Jurídica. Norma Primária Dispositiva, Norma Primária Sancionadora e Norma Secundária</i>	43
3.3 <i>Normas gerais, abstratas, individuais e concreta</i>	49
3.4 <i>Normas de Estrutura e de Conduta</i>	52
CAPÍTULO II – ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVO-TRIBUTÁRIA EM UM ESTADO FEDERADO.....	56
1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	57
1.1 Competência e Poder.....	58
1.2 Da pluralidade de acepções da expressão “competência tributária”	62
1.3 A Constituição cria tributos?	75
2. ESTADO FEDERAL.....	81
2.1 Aspectos essenciais de um Estado Federal.....	82

2.1.1 <i>Estrutura da Ordem Jurídica</i>	83
2.1.2 <i>Outros Traços Característicos do Federalismo</i>	86
2.1.2.1 <i>Constituição Rígida</i>	86
2.1.2.2 <i>Órgão responsável pelo controle de constitucionalidade</i>	90
2.1.2.3 <i>Repartição constitucional de competência</i>	91
2.1.3 <i>Técnicas de Repartição de Competências</i>	95
2.2 <i>Conclusão preliminar</i>	96
3. A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS NO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO E A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA.....	97
3.1 Técnica de Repartição de Competência Tributária adotada pelo Constituinte de 1988.....	97
3.2 A função da Lei Complementar em matéria tributária.....	112
3.2.1 <i>Considerações Iniciais</i>	113
3.2.2 <i>Lei Complementar Tributária no contexto do Estado Brasileiro. Uma leitura sistêmica dos dispositivos constitucionais</i>	122
CAPÍTULO III – E ENTÃO, PODEM OS ESTADO LEGISLAREM INAUGURALMENTE SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA?.....	130
1. RETOMANDO O “FIO DA MEADA”	130
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOBRE O QUE ESPECIFICAMENTE ESTAMOS FALANDO.....	134
2.1 Introdução.....	134
2.2 Norma Jurídica de Incidência Tributária. Noções Gerais.....	137

2.2.1 Antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária	144
2.2.1.1 Esclarecimentos preliminares. “Fato gerador” versus “Hipótese de Incidência”: uma questão terminológica	145
2.2.1.2 Critério material	149
2.2.1.3 Critério espacial	151
2.2.1.4 Critério temporal	153
2.2.1.5 Critério pessoal no antecedente?	156
2.2.2 Consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	160
2.2.2.1 Critério quantitativo.....	161
2.2.2.2 Critério pessoal.....	162
2.3 Espécies de Sujeição Passiva.....	165
3. NORMA DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVO-TRIBUTÁRIA.....	180
3.1 O Antecedente da Norma de Competência Legislativo-Tributária.....	182
3.2 O Consequente da Norma de Competência Legislativo-Tributária.....	184
3.2.1 Critério Pessoal da Norma de Competência Legislativo-Tributária.....	185
3.2.2 Critério Delimitador da Autorização da Norma de Competência Legislativo – Tributária.....	189
3.2.2.1 Limitações Formais e Materiais. Visão Geral.....	191
3.2.2.2 Limitações a escolha do sujeito passivo tributário veiculadas no Diploma Constitucional.....	196
3.2.2.2.1 Princípio da capacidade contributiva.....	196

3.2.2.2.2 <i>Princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco.....</i>	215
3.2.2.2.3 <i>Princípio da legalidade. Reserva de Lei Complementar para o trato do tema?</i>	220
3.2.2.3 <i>Outros enunciados que limitam a escolha do sujeito passivo tributário: as disposições específicas do CTN e da Lei Kandir sobre a matéria.....</i>	231
2. <i>ANÁLISE DA LEI 11.580/96 E DE COMO LEGISLADOR ESTADUAL RECEBEU A AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVO-TRIBUTÁRIA.....</i>	240
CONCLUSÃO.....	252
BIBLIOGRAFIA.....	264

INTRODUÇÃO

“A dúvida é a gênese do conhecimento científico”¹. E, como todo estudo que pretenda ser científico, o presente nasceu de dúvidas. Dúvidas quanto à possibilidade de os Estados-membros estabelecerem, normativamente, novas hipóteses de responsabilização tributária. Dúvidas, ainda, relativamente a eventuais limites ao exercício dessa competência legislativo-tributária.

A doutrina tributária brasileira, a par de se dedicar aos pressupostos teóricos ao exercício da competência legislativo-tributária, vem tratando do tema ou sob um viés semântico, perquirindo acerca dos conceitos constitucionais utilizados na atribuição, aos entes federados, dessa competência legislativo-tributária², ou sob um viés mais formal, estruturando, de forma genérica, a própria norma de competência tributária³. Da mesma forma, no que se refere à “responsabilidade tributária”, as obras especializadas que versam sobre o assunto ou tratam de questões pontuais, ou objetivam ordenar cientificamente as hipóteses de responsabilidades previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Indagações acerca da possibilidade de os entes federados estabelecerem novas hipóteses de responsabilidade tributária, quando feitas, ou são tratadas *en passant*⁴, ou esbarram na afirmação de reserva de “lei complementar” para tratar do assunto. De outro lado, a realidade com que nos defrontamos dia a dia demonstra que as legislações dos entes federados estabelecem inúmeros casos de responsabilidade tributária, casos esses distintos àqueles que encontram previsão normativa, expressa, no CTN.

No âmbito do ICMS, mais especificamente, tal problemática ganha novos elementos, posto que, além de, por expressa previsão constitucional (art. 155, § 2º,

¹ GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª ed., Revista e ampliada. São Paulo: Editora Noeses, 2001, p. XXV.

² PIZOLIO, Reinaldo. Competência Tributária e Conceitos Constitucionais. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006.

³ MENDONÇA, Cristiane. Competência Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004.; FOLLADOR, Guilherme. Dissertação de Mestrado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2013.

⁴ Exceção a argumentação desenvolvida por DARZÉ, Andrea M. Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Ed. Noeses, 201, p. 61 e ss.

XII da Constituição Federal), deter lei complementar de normas gerais própria – não se encontrando, assim, no CTN, suas balizas gerais -, análise desta lei complementar (Lei Complementar nº 87/1996, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como Lei Kandir) aponta a quase ausência do estabelecimento de hipóteses de responsabilidade tributária. Em realidade, referida Lei Complementar de normas gerais estabelece competir a legislação ordinária de cada Estado-membro estabelecer tais hipóteses, o que configuraria, na visão de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA inconstitucional “delegação” de competência legislativa afeta a reserva de lei complementar⁵.

E fora a constatação de tal cenário – quase caótico – que motivou o presente estudo. Afinal, estabelecer a possibilidade e eventuais limites à previsão, pelos entes federados, de novas hipóteses de responsabilidade tributária é assunto em todo afeto à segurança jurídica – objetivo último colimado por todo e qualquer ordenamento jurídico. Segurança jurídica tanto para os cidadãos, destinatários potenciais destas novas previsões, que terão a previsibilidade e certeza dos casos em que estarão obrigados a entregar, à título de tributo, certa quantia em dinheiro ao Estado, quanto para os entes políticos exercentes da competência legislativo-tributária, que terão a certeza de estabelecerem hipóteses lícitas de responsabilidades tributárias, e portanto válidas.

Nessa empreitada, organizamos o estudo em três partes principais. Primeiramente, por se tratar de um estudo de cunho científico, fincamos as premissas metodológicas que nortearam o seu desenvolvimento. Num segundo momento, centramos o eixo temático sob o qual, afinal, trata o presente estudo. Destacamos que é sobre competência legislativo-tributária que, em última análise, estamos falando. Mais especificamente, é sobre o exercício de competência legislativo-tributária em um Estado Federado que se volta nosso olhar.

Ora, a atribuição de competência legislativo-tributária é assunto umbilicalmente conexo à estrutura estatal escolhida por uma sociedade, posto que uma maior ou menor centralização dos âmbitos de competências legislativo-tributárias é indicativo (ainda que não suficiente) da forma estatal (Unitário ou Federal) naquele

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360-361.

Estado vigente. Não por outra razão, a compreensão adequada dessas atribuições de competências legislativo-tributárias deve perpassar a análise, ainda que breve, da forma de Estado em que inserido. Dessa forma, e após esclarecido o sentido (semântico) em que utilizamos a expressão “competência tributária”, examinamos os caracteres delimitadores da forma federativa de Estado – escolha explícita da sociedade brasileira -, e suas consequências interpretativas⁶, notadamente a função da lei complementar tributária nesse contexto.

Por fim, na terceira parte do estudo, buscamos responder à indagação inicial, isto é, se os Estados podem legislar inauguralmente sobre responsabilidade tributária, bem como em podendo, quais seriam os eventuais limites a tanto. Para tanto, utilizamo-nos do instrumental ofertado pela norma de competência legislativo-tributária, mais especificamente, da forma como estruturada (referida norma) por CRISTIANE MENDONÇA, em sua obra “Competência Tributária”⁷. Ainda, e a fim de ilustrar os aspectos teóricos abordados, foram feitas breves considerações acerca das hipóteses de responsabilidade tributária veiculadas em duas leis do Estado do Paraná: Lei nº 18.573/2015, de 1º de outubro de 2015, regente do ITCMD, e Lei nº 11.580/1996, de 14 de novembro de 1996, que trata do ICMS.

⁶ “(...) o sistema constitucional brasileiro é erigido sobre dois princípios fundamentais que, pela sua relevância, irradiam-se por todas as normas do ordenamento e informam seus comandos, quais sejam, o republicano e o federativo, de modo que todo o quadro de regras e princípios consagrados pelo sistema constitucional, quer quanto aos preceitos gerais, quer quanto aos de caráter mais específico, tem nos princípios republicano e federativo o fundamento maior de suas manifestações”- PIZOLIO, Reinaldo. Competência Tributária e Conceitos Constitucionais. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006, p. 72.

⁷ MENDONÇA, Cristiane. Competência Tributária.

CAPÍTULO I – PRESSUPOSTOS DO TRABALHO

“A dúvida é a gênese do conhecimento científico. Ao questionar, o sujeito se põe frente ao objeto. E é na relação entre sujeito e objeto que se constrói o saber. A formulação da dúvida sugere a definição do objeto. A concepção deste induz à escolha do método. O encadeamento de respostas sob o influxo de uma metodologia faz surgir a Ciência. Nesse sentido, a dúvida é o pretexto para a construção e renovação do saber científico” (TÁCIO LACERDA DA GAMA)⁸

1. PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS

Propor-se a estudar cientificamente um dado objeto pressupõe corte epistemológico. Vale dizer, escolhido o objeto a ser investigado, sua precisa demarcação, bem como a escolha da forma de aproximação ao mesmo são condições próprias do estudo que se pretenda científico.

Dada a complexidade da realidade social, e mais especificamente social-jurídica, apreendê-la em sua totalidade é impossível. Impossível não apenas por sua extensão e diversidade, mas também porque o contato com essa realidade dá-se por meio de “filtros”. De fato, nossa percepção de mundo não é direta, mas antes mediada por uma *“estrutura interpretativa do cérebro humano”*⁹. Sobre essa particularidade, destaca AURORA TOMAZINI DE CARVALHO que:

Temos para nós que a realidade não passa de uma interpretação, ou seja, de um sentido atribuído aos dados brutos que nos são sensorialmente

⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade, p. XXV.

⁹ HAWKING, Stephen. O grande projeto, p. 34. Apud: CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 29.

perceptíveis. Não captamos a realidade, tal qual ela é, por meio da experiência sensorial (visão tato, audição, paladar e olfato), mas a construímos atribuindo significado aos elementos sensoriais que nos apresentam. O real é, assim, uma construção de sentido e como toda e qualquer construção de sentido dá-se num universo linguístico. É neste contexto que trabalhamos com a afirmação segundo a qual a linguagem cria ou constrói a realidade¹⁰.

Dessa forma, a linguagem deve ser vista não como instrumento de expressão dos objetos, mas antes como próprio pressuposto ao conhecimento deles. É dizer, o conhecimento é limitado à capacidade de formular proposições sobre ele. Não por outra razão, afirma LUDWIG WITTGENSTEIN que *“os limites da minha linguagem significam o limite do meu mundo”*¹¹. Trata-se de paradigma de conhecimento construído sob o chamado giro-linguístico. Contudo, nem sempre assim se pensara.

Desde a Antiguidade, mais especificamente desde Crátilo de PLATÃO (388 a. C), a filosofia baseava-se na ideia de que o ato de conhecer se constituía da relação entre sujeito e objeto, sendo a linguagem mero instrumento que nominava e ordenava os objetos apreendidos. Nesta concepção, existia uma correspondência entre as coisas e as ideias das coisas expressadas na (filosofia do ser) e pela linguagem (filosofia da consciência), pressupondo uma relação entre o sujeito e o mundo cognoscente anterior a qualquer formação linguística. A linguagem não passava, portanto, de uma cópia do mundo real, um instrumento de representação da realidade, e o conhecimento, de uma *“reprodução intelectual do real, sendo a verdade resultado da correspondência entre tal reprodução e o objeto referido”*¹².

É em meados do século XX que um novo paradigma na filosofia do conhecimento, denominado giro - linguístico, é erigido, tendo por marco a obra *“Tractatus logico-philosophicus”* de LUDWIG WITTGENSTEIN. Consoante essa nova concepção, a linguagem deixa de ser apenas instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado, e passa a ser própria condição de possibilidade para a

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 18.

¹¹ WITTGENSTEIN, Ludwig. Tractatus Logico-Philosophicus. São Paulo: Edusp. 1994, p. 111.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. Cit., p. 14.

construção do conhecimento. A linguagem deixa de ser um meio, e converte-se em própria criação tanto do sujeito quanto da realidade¹³. Entende-se que não mais *existe um mundo “em si”*, independente da linguagem, que seja copiado por ela, nem uma *essência nas coisas para ser descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem; nunca “em si”*¹⁴.

Sob essa ótica, conhecer deixa de ser visto como uma relação entre sujeito e objeto, mas sim como relação entre linguagens¹⁵. Da mesma forma, não existem mais verdades absolutas¹⁶. Conhecemos as coisas

*(...) porque sabemos a significação das palavras tal como elas existem numa língua, porque fazemos parte de uma cultura. Na verdade, o que conhecemos são construções linguísticas (interpretações) que se reportam a outras construções linguísticas (interpretações), todas elas condicionadas ao contexto sócio-cultural constituído por uma língua*¹⁷.

LOURIVAL VILANOVA é enfático ao afirmar que *“mediante a linguagem fixam-se as significações conceptuais e se comunica o conhecimento. O conhecimento ocorre num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso*¹⁸.

A correspondência, nessa nova concepção filosófica, não se dá entre um termo e a coisa, mas entre um termo e outros, entre linguagens, enfim. E, exatamente

¹³ Ressalta, Aurora Tomazini de Carvalho que dizer que a realidade é constituída pela linguagem, “não significa afirmar a inexistência de dados físicos, independentes da linguagem”. Porém, salienta a autora, que “somente pela linguagem podemos conhecê-los, identificá-los e transformá-los numa realidade objetiva para nosso intelecto”. Em poucas palavras, antes da linguagem, o caos de sensações é desconhecimento. Ibidem, p. 14.

¹⁴ Ibidem, p. 15. No mesmo sentido, Manfredo Araújo de Oliveira salienta que “não existe mundo que não seja exprimível em linguagem. A linguagem é o espaço de expressividade do mundo, a instância de articulação de sua inteligibilidade” - OLIVEIRA, Manfredo Araújo. Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea. São Paulo: Loyola, 1996, p. 13.

¹⁵ Apertada síntese, o conhecimento, a realidade e a verdade, consoante a concepção do giro-linguístico, são aspectos da língua, da mesma forma como ciência e filosofia são pesquisas da língua. FLUSSER, Vilém. Direito e realidade. 2ª ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 24.

¹⁶ Nesse contexto, a verdade enquanto correspondência entre formulação mental e essência do objeto significado linguisticamente (filosofia da consciência), perde o fundamento.

¹⁷ FLUSSER, Vilém. Op. cit., p. 16.

¹⁸ VILLANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Max Limonad 1997, p. 38.

porque cada língua tem uma “personalidade própria”, proporcionando ao sujeito cognoscente que nela habita uma determinada realidade, não há que se mais falar em verdade absoluta (correspondência do objeto ao signo). A verdade passa a ser relativa, havendo tantas verdades quantos sistemas de referências (línguas) adotados pelo sujeito cognoscente¹⁹.

Fala-se em teoria dos jogos de linguagem²⁰ para referir-se a essa característica de que toda e cada linguagem é composta por um conjunto de regras próprias, que a determina e a diferencia das demais. Assim, identificamos uma linguagem como científica quando sua elaboração está de acordo com as regras do jogo científico; da mesma forma, reconhecemos uma linguagem como jurídica por sua produção ter sido feita nos moldes do direito. Em poucas palavras, as regras do jogo estabelecem o procedimento e este determina e legitima o produto. Assim, se quisermos produzir uma linguagem jurídica ou então uma linguagem científica, temos que obedecer às regras dos discursos jurídicos e científicos, respectivamente.

Pois bem, deixou-se assente no início do presente estudo, que a pretensão é estruturar um trabalho de cunho científico. Logo, é preciso que conheçamos as regras do discurso científico. Com a formação do Círculo de Viena, um grupo heterogêneo de filósofos e cientistas que sistematicamente encontravam-se em Viena para discutir e trocar experiências acerca dos fundamentos de suas ciências, tomou corpo a corrente de pensamento conhecida como Neopositivismo Lógico – também denominada Filosofia Analítica ou Empirismo Lógico. Os neopositivistas lógicos, ao reduzirem a epistemologia à análise das condições necessárias à construção de proposições científicas, sustentaram que o discurso científico se caracteriza por proporcionar uma visão rigorosa e sistêmica do mundo. Assim, focados na linguagem,

¹⁹ Nas palavras de Aurora Tomazini: “Cada pessoa dispõe de uma forma particular de conhecimento em conformidade com um sistema de referências adotado e condicionado por seus horizontes culturais. Em razão disso, não há que se falar em verdades absolutas, próprias de um objeto, porque o mesmo dado experimental comporta inúmeras interpretações. A verdade é uma característica da linguagem, determinada de acordo com o modelo adotado, pelas condições de espaço-tempo e também, pela vivência sócio-cultural de uma língua” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. Cit., p. 26.

²⁰ WITTGENSTEIN apresenta tal teoria a fim de acentuar que, nos diferentes contextos, existem distintas regras, podendo-se a partir delas determinar o sentido das expressões linguísticas. Esclarece Aurora Tomazini de Carvalho que consoante a teoria dos jogos, “*todo jogo é composto por um conjunto de regras próprias, que a determina e a diferencia dos demais. É mediante o cumprimento destas regras que se joga o jogo e é por meio delas que sabemos qual o jogo jogado*”. - Ibidem, p. 38.

(...) os neopositivistas lógicos contribuíram ao apontar as regras dos jogos da linguagem científica. Como alguns de seus pressupostos temos: (i) as proposições científicas devem ser passíveis de comprovação empírica ou legitimadas pelos termos que a compõem, quando nada afirmam sobre a realidade (caso das tautologias); (ii) devem convergir para um mesmo campo, permitindo a demarcação do objeto, o que lhe garante foros de unidade; (iii) a organização sintática da linguagem científica deve ser rígida submetendo-se às regras da lógica e aos princípios da identidade, terceiro excluído (verdade/falsidade) e não-contradição; (iv) suas significações devem ser, na medida do possível, unívocas e, quando não possível, elucidadas²¹.

A linguagem científica, portanto, caracteriza-se, dentre outras condições, por sua precisão semântica, vale dizer, o cientista deve esforçar-se no sentido de afastar confusões significativas, depurando a linguagem ordinária (aquela mediante a qual se constitui o conhecimento comum ou vulgar) ou técnica (aquela por intermédio da qual se constitui o conhecimento técnico – médico, elétrico, jurídico, etc), substituindo os termos imprecisos por locuções, na medida do possível, unívocas. Nem sempre, porém, esse processo de depuração alcança êxito em afastar a plurissignificação dos vocábulos. Nessas ocasiões, empregaremos o que RUDOLF CARNAP, citado por PAULO DE BARROS CARVALHO²², chama de processo de elucidação, que nada mais é do que, ao se utilizar a palavra, explicitar em que sentido está ela sendo empregada.

A linguagem científica, por perquirir ser coerente e rigorosa na descrição de seu objeto, exige organização sintática, e, por conseguinte atenta elaboração do ponto de vista semântico. Alerta AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, porém, que tal rigidez dos planos semântico e sintático da linguagem científica, “diminuem as possibilidades de manobras de que dispõem os usuários na sua elaboração e utilização, o que importa o enfraquecimento de seu campo pragmático”. Ainda, devido à sua função descritiva, não deve apresentar manifestações de cunho valorativo²³,

²¹ Ibidem, p. 42.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 4ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 59.

²³ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 42-43..

razão pela qual as palavras empregadas pelo cientista, em seu discurso científico, deverão ser axiológica e emotivamente neutras²⁴.

Ainda, é condição para se estruturar tal discurso científico, a delimitação do objeto, isto é, o recorte abstrato demarcatório dos limites da experiência, evitando-se sua propagação ao infinito. No entanto, é pressuposto a apreensão desse objeto a escolha de um método, que atribui sincretismo às proposições formuladas. De fato, não há como “fazer ciência abrindo mão da uniformidade na apreciação do objeto (o que é alcançado com a utilização de um único método) e da rigorosa demarcação do campo sobre o qual haverá de se voltar a atenção cognoscitiva”²⁵. Façamos então tal recorte.

2. DELIMITAÇÃO DO OBJETO

“(...) muitos são os sistemas de referência por intermédio dos quais o objeto do direito pode ser examinado. Eis que a pluralidade de métodos científicos instrumentalizando a aproximação do exegeta ao próprio objeto cultural que é o sistema jurídico, decididamente demonstra a complexidade da ontologia do direito”²⁶

A realidade para a qual voltamos nosso olhar é a jurídica. Logo, é o Direito a realidade, a experiência a ser estudada. E, ante a complexidade de tal realidade, inúmeras incisões, e das mais diversas, poderiam ser feitas. No entanto, a parcialidade, isto é, a escolha por uma das incisões possíveis, é condição essencial do tratamento científico, afinal, o conhecimento é redutor de complexidades²⁷.

²⁴ Obviamente que tal neutralidade não será absoluta. Sob a ótica da filosofia da linguagem em que estamos fincados, todo o conhecimento importa uma valorização (interpretação) condicionada aos horizontes culturais e ideológicos do intérprete.

²⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. Cit., p. 43.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit, p. 6.

²⁷ VILANOVA, Lourival. A teoria da revolução, p. 47. Apud: SANTI, Eurico Marcos Diniz. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 3.

Assevera EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI ser “problema fundamental de toda ciência”, a “demarcação de seu objeto-formal”. Esclarece que objeto-formal é o “produto de um corte abstrato sobre o objeto-material, cuja constituição é complexa”, e que o objeto-material, a seu turno, já “não é a realidade disposta no mundo existencial, mas a matéria reconstituída gnosiologicamente [linguisticamente] sobre o qual se opera essa demarcação”²⁸.

A realidade sobre a qual nos debruçamos, reiterar-se, é chamada direito. Deixamos assente linhas atrás que o ato de conhecer, assim como a constituição da própria realidade (objeto material) sobre a qual esse conhecer se debruça pressupõem linguagem. Dessa forma, o direito, numa primeira aproximação (objeto material), mostra-se como um conjunto de normas jurídicas *latu sensu*, ou mais precisamente, de enunciados prescritivos vocacionados a regular comportamento humanos. E, ante tal (primeiro) recorte, várias posições cognitivas podem ser tomadas, abrindo-se campo para a Sociologia Jurídica, a Ética Jurídica, a História do Direito, a Política Jurídica, bem como para a Ciência do Direito ou Dogmática Jurídica²⁹.

Optando, como de fato o fazemos, em centrar nossa análise a “camada linguística” do direito positivo, isto é, ao conjunto de enunciados com função prescritiva, de observância obrigatória, direcionados a normatizar comportamentos humanos, válidos em certo tempo e lugar³⁰, e mais detidamente a inteligência da maneira como se articulam e do modo de funcionamento dessas prescrições

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 2.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed., rev. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 12.

³⁰ Nesse sentido: “(...) o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados” - PAULO DE BARROS CARVALHO. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 26. Dessa forma, não comungamos com aqueles que entendem ser o direito positivo emaranhado de normas jurídicas válidas em determinado país (PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso de direito tributário, p. 2; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI. Lançamento tributário, p. 28; e, tratando especificamente do Direito Tributário Positivo, GERALDO ATALIBA afirma ser ele “o conjunto de princípios (normativos), leis e normas jurídicas que regulam a tributação” (Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. São Paulo, Revista Editora dos Tribunais, 1969, p. 88). A norma jurídica, como será visto na sequência, é construção realizada no âmbito da ciência do direito, não devendo ser confundida com o seu objeto formal.

normativas (objeto formal), fincamos-nos sobre a posição cognoscitiva da dogmática jurídica.

A Ciência do Direito, ou Dogmática Jurídica, é, portanto, o campo científico que se prende ao estudo do direito positivo. HANS KELSEN defendia que “são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica” e, ainda, que “A ciência jurídica tem por missão conhecer – de fora, por assim dizer – o Direito e descrevê-lo com base no seu conhecimento”³¹.

Neste momento, fazem-se necessários parênteses, reclamo do rigor científico perquirido. Fora HANS KELSEN quem primeiro visualizou a distinção entre enunciados prescritivos do Direito Positivo – normas jurídicas – e proposições jurídicas, fruto do trabalho do cientista do Direito. Consoante os ensinamentos do mestre de Viena, normas jurídicas são mandamentos de observância obrigatória produzidos por órgãos jurídicos, enquanto as proposições jurídicas “são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem os mandamentos das normas jurídicas”³².

Dessa forma, já percebera HANS KELSEN a existência de dois planos de linguagem (direito positivo/normas jurídicas versus ciência do direito/proposições jurídicas). No entanto, apesar de original, a distinção apresentou problemas de ordem semântica. PAULO DE BARROS CARVALHO, seguindo os ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA chama a atenção para o equívoco cometido por HANS KELSEN:

O autor da Teoria pura *do Direito* estabelece uma diferença entre *norma jurídica*, que viria a ser um ato de vontade, e a *proposição jurídica*, que seria, propriamente, a descrição da norma, quando enunciada pelo cientista do Direito. Esta última é que revestiria a forma de juízo hipotético. De outro modo, entendemos que conquanto se deva verdadeiramente distinguir o enunciado legal, da sua descrição, empreendida pela Ciência do Direito, o ato de vontade que Kelsen designa de *norma jurídica* é veiculado também

³¹ Na opinião de GERALDO ATALIBA, a Ciência do Direito Tributário “é o conjunto de conhecimentos (...) que têm por objeto o direito tributário positivo” - ATALIBA, Geraldo. Op cit., p. 88; H. KELSEN. Op. cit., p. 79 e 81.

³² Ibidem, p. 80-81; PAULO DE BARROS CARVALHO, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 22

por meio de juízos hipotéticos, sendo lícito chamá-lo de proposição, já que essa palavra significa a expressão verbal de um juízo³³

Demonstra, portanto, PAULO DE BARROS CARVALHO que uma proposição é a expressão de um juízo veiculado por meio de um enunciado. Dito a contrário sensu, enunciado “é o modo expressional frástico, conjunto de palavras que, relacionadas, cumprem com o requisito de serem significativas”³⁴. Porém, como a veiculação por meio de juízos hipotéticos e a expressão mediante proposições não são caracteres exclusivos das proposições jurídicas, mas igualmente das normas jurídicas, correto o cuidado de HANS KELSEN ao separá-las em proposições descritivas, quando estivesse a se referir ao resultado do labor científico, e em proposições prescritivas, ao aludir aos enunciados prescritivos do legislador³⁵.

No que se refere às funções do direito positivo e da Ciência do Direito, a doutrina adota, em grande parte, a visão kelseniana de que *“A ciência jurídica (...) apenas pode descrever o Direito; ela não pode, como o Direito produzido pela autoridade jurídica (através de normas gerais ou individuais), prescrever seja o que for”*³⁶.

Direito positivo pode ser entendido, portanto, como conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e intervalo temporal, criado pelo homem com o objetivo de regular comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores considerados relevantes àquela sociedade³⁷. Já à Ciência do Direito incumbe, fundamentalmente, descrever o Direito Positivo, consistindo a atividade do cientista do Direito em analisar seu objeto (direito positivo), interpretá-lo e descrevê-lo³⁸. Nesse sentido, REINALDO PIZOLIO salienta que a Ciência do Direito tem por

³³ PAULO DE BARROS CARVALHO, Teoria da norma tributária, 3ª ed. Max Limonad: São Paulo, 1998, p. 41-42.

³⁴ ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG. Lógica, proposición e norma, p. 34. Apud: SANTI, Eurico Diniz. Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: Curso de Especialização em Direito Tributário, p. 7.

³⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Editora Juruá, 1993, p. 56.

³⁶ KELSEN, Hans. Op. cit, p. 82.

³⁷ PIZOLIO, Reinaldo. Competência Tributária e Conceitos Constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 37

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 2-3; CARVALHO, Paulo de Barros, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 4

objeto o estudo e a descrição³⁹ desse enredo normativo (direito positivo), “a fim de ordená-lo, exibir sua hierarquia, demonstrar as ‘formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação’”⁴⁰

Ambos os campos, em que pese a distintos e detentores de características e funções próprias, possuem em comum o fato de se apresentarem sob a forma de linguagem. São dois discursos linguísticos, um de caráter prescritivo (Direito Positivo), outro de caráter descritivo (Ciência do Direito). Em poucas palavras, Ciência do Direito como metalinguagem – ou linguagem de sobrenível, ou ainda sobrelinguagem – do Direito Positivo.

Distinguem-se tais linguagens, ainda, quanto a lógica e possibilidade de serem encontradas contradições entre as unidades do conjunto. O direito positivo é fruto, em boa parte, do labor dos legisladores, representantes de vários segmentos da sociedade. Tal heterogeneidade representativa, imperativo do sistema democrático, explica a razão pela qual os textos legais apresentam equívocos, impropriedades, atecnias, deficiências, lacunas, contradições. Nesse campo, a lógica regente das unidades do sistema é a deôntica, vocacionada que é ao exercício da função prescritiva dessa linguagem técnica. Contrariamente, o discurso científico deve ser harmônico e rígido, presidido que é pela lógica clássica, ou apofânica. O cientista jurídico deve, portanto, encadear seu raciocínio de forma coerente e rígida, libertando-o de impropriedades técnicas ou terminológicas, sob pena de, a propósito de se aproximar do objeto de conhecimento, dele se distanciar irremediavelmente. Na síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO:

³⁹ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES salienta que esse descrever desse ser compreendido na forma mais ampla possível. Destarte, atento aos ensinamentos de CARLOS ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN, de que a palavra descrever é plurissignificativa e de que a descrição não se limita à mera transcrição de leis e normas por parte dos cientistas, sustenta que se pode atribuir à função descritiva da Ciência do Direito uma ampla gama de significações, tais como, “...comentar, interpretar, descrever em sentido estrito, enunciar, formular hipóteses e deduzir-lhes as implicações, generalizar, expor...”. BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos*, p. 124. Portanto, a Ciência do Direito não cabe meramente descrever o Direito Positivo, mas sim, utilizando-se de metodologia própria, igualmente explicá-lo.

⁴⁰ PIZOLIO, Reinaldo. Op. cit., p. 37-38.

(...) enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos científicos, o mesmo já não se passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não-contradição e do meio [terceiro] excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas⁴¹

Em suma, e já concluindo o presente tópico, fazer ciência é, portanto, constituir um “sistema de proposições descritivas orientado para um objeto-formal com fim cognoscitivo”⁴². Já delineamos linhas atrás o objeto-formal da dogmática jurídica, porém não esclarecemos sobre que parte do direito positivo centraremos nosso estudo.

Escolhemos direcionar nosso olhar sobre os enunciados prescritivos instituidores de competência tributária para se legislar inauguralmente acerca de sujeição passiva tributária. Dito de forma mais simples, enunciados prescritivos autorizativos de criação de novas hipóteses de sujeição passiva tributária. E, nesse ponto, um novo recorte é feito. Centrar-nos-emos na análise das hipóteses em que o sujeito passivo designado pelo diploma legislativo seja terceiro, isto é, pessoa distinta da que realizou o fato jurídico tributário (contribuinte). Tal olhar tem por objetivo verificar a possibilidade, e eventualmente, os limites dos entes subnacionais⁴³ em legislarem acerca do assunto.

Nessa empreitada, utilizaremos o método analítico-hermenêutico, potencializado com o ingresso, no Direito, do arsenal analítico da semiótica – a chamada “Filosofia no Direito”⁴⁴.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 6.

⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz. Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: Curso de Especialização em Direito Tributário, p. 3

⁴³ O termo “subnacionais” é aqui empregado como sinônimo de Estados-Membros.

⁴⁴ Trata-se de distinção feita por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR entre “Filosofia do Direito” e “Filosofia no Direito”. Esclarece o professor PAULO DE BARROS CARVALHO que a primeira expressão “é utilizada para significar o conjunto de reflexões acerca do jurídico, corpo de ponderações de quem olha, de cima e por fora, textos de direito positivo historicamente dados, compondo

2.1 Semiótica e Direito

Como visto, tanto o direito positivo como a Ciência do Direito são fenômenos linguísticos. Assim, é em todo conveniente que possamos contar com uma ferramenta que amplie as possibilidades de compreensão daqueles que pretendem se debruçar sobre tais fenômenos. Estamos falando do instrumental oferecido pela Semiótica – ou Teoria dos Signos- para explicar o direito positivo com maior precisão⁴⁵.

Em apertada síntese, DIANA LUZ PESSOA DE BARROS esclarece que a “semiótica tem por objeto o texto, ou melhor, procura descrever e explicar o que o texto diz e como ele faz para dizer o que diz”⁴⁶. A Semiótica, portanto, potencializa as possibilidades cognitivas do intérprete do ordenamento jurídico (direito positivo), ao ofertar instrumental de análise linguística dos seus elementos componentes, assim como das regras de seu inter-relacionamento, podendo o estudo do jurista perpassar os planos sintáticos, semânticos e pragmáticos da linguagem⁴⁷.

Em outras palavras, a Semiótica permite a análise dos signos em três diferentes planos, consoante as vinculações dos signos, entre si ou com outrem: o sintático, o semântico e o pragmático.

No plano sintático, encontram-se as relações dos signos entre si. Nas investigações desenvolvidas nesse plano não há lugar para o exame das designações dos signos, tampouco de suas relações com seus usuários. Ao aplicá-lo ao campo

proposições crítico-avaliativas”. Já a segunda locução refere-se ao “emprego de categorias que se prestam às meditações filosóficas, todavia inseridas nos textos da Dogmática, isto é, vindas por dentro, penetrando as construções mesmas da Ciência. São enunciados extrajurídicos, não necessariamente filosóficos, linguísticos ou não, mas que potencializam o trabalho do cientista do direito em sentido estrito, na medida em que são introduzidos no discurso para aumentar sua capacidade cognoscente, ao provocar novos meios de aproximação com o objeto que se pretende conhecer” - CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 27-28.

⁴⁵ “Fixar o direito positivo como objeto-formal da Ciência do Direito, implica a imperatividade de eleição de técnicas de investigação apropriadas à natureza linguística do dado-material: o conjunto de enunciados prescritivos que constituem o suporte físico do direito positivo.

É, por isso, que a Semiótica ou Teorias dos Signos potencializa o discurso do cientista dogmático que por este novo prisma, toma contato com realidades então inacessíveis mediante as categorias ordinárias da técnica jurídica.” EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, Lançamento Tributário. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 31.

⁴⁶ BARROS, DIANA LUZ PESSOA DE. Teoria semiótica do texto, 3ª ed. São Paulo: Editora Ática, 1997, p. 7-8.

⁴⁷ PIZOLIO, Reinaldo. Op. cit., p. 39.

jurídico, LUIS ALBERTO WARAT afirma que “uma expressão está sintaticamente bem formada quando o enunciado acerca de uma ação encontra-se deonticamente modalizado”⁴⁸. O plano semântico limita-se a estudar as relações que os signos mantêm com os objetos aos quais se referem, ou melhor, com seus significados. Quando examinamos o sentido do vocábulo empregado pelo legislador, a análise desempenhada é a do plano semântico. O plano pragmático detém-se no estudo das relações dos signos com seus usuários, com os utentes da linguagem⁴⁹.

No desenvolvimento do nosso estudo, centrar-nos-emos na análise dos planos sintáticos e semânticos dos enunciados prescritivos que autorizam a criação de novas hipóteses de sujeição passiva tributária. Análise pragmática terá diminuto exame na parte final do trabalho, momento em que voltaremos nossos olhos, ainda que brevemente, aos diplomas legislativos estaduais regentes do ITCMD e do ICMS no Estado do Paraná, a fim de verificar a forma como o legislador estadual recebeu a mensagem configuradora de competência.

3. TEORIA DA NORMA JURÍDICA

“O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo, sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as manifestações normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). A que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente uma linguagem em que tais normas se manifestam.

⁴⁸ WARAT, Luis Alberto. O direito e sua linguagem, 2ª ed. aumentada. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 40.

⁴⁹ “O ordenamento jurídico constitui, do ponto de vista semiótico, um complexo sistema de linguagem, sendo-lhe característica, portanto, a existência de três dimensões básicas: a sintática, a semântica e a pragmática. No seu aspecto sintático, interessam especificamente as interconexões entre os signos normativos, pondo-se entre parênteses os seus significados específicos e os objetos ou situações objetivas a que se referem, como também os emitentes e destinatários da mensagem normativa. A dimensão semântica diz respeito à relação entre o signo normativo e sua significação (aspecto conotativo), ou à relação entre o signo normativo e os objetos ou situações objetivas a que se refere (aspecto denotativo). A pragmática evidencia o relacionamento dos signos normativos com os seus utentes, ou seja, os emitentes e destinatários das mensagens normativas, revelando o aspecto discursivo-dialógico da linguagem jurídica” - NEVES, Marcelo. Teoria da inconstitucionalidade das leis. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 21-22.

Aprisionando, então, a linguagem prescritiva de um direito positivo historicamente dado, estaremos em condições de iniciar o processo de aproximação com o conjunto das unidades normativas, expressões irredutíveis de manifestação do deôntico.”⁵⁰

Mais alguns esclarecimentos quanto ao objeto sobre o qual nos debruçamos – direito positivo - fazem-se necessários. Deixamos assente linhas atrás que o Direito Positivo deve ser compreendido como o conjunto de enunciados prescritivos direcionados a normatizar comportamentos humanos, válidos em certo tempo e lugar. Pontuamos também que enunciados seriam o modo expressional frástico, isto é, conjunto de palavras que, relacionadas, cumprem o requisito de serem significativas⁵¹.

De fato, o Direito Positivo é fenômeno cultural, cuja função é regular as condutas intersubjetivas travadas no seio social. Por sermos seres comunicacionais, isto é, por a interação dar-se por meio de comunicação (escrita, falada, oral, de sinais), a normatização intentada dá-se através de linguagem. Afinal, a comunicação constitui-se por linguagem. E, sendo a linguagem um conjunto sógnico (de signos), compõe-se de um substrato material, de natureza física, que lhe sirva de suporte, uma dimensão ideal na representação que se forma na mente dos falantes (plano da significação) e o campo dos significados, dos objetos referidos pelos signos e com os quais mantêm relação semântica⁵².

O conjunto de enunciados prescritivos, vale dizer, os textos jurídicos postos (direito positivo), constituem o suporte físico, objetivado. As significações construídas a partir dos enunciados (textos) prescritivos, e organizadas na forma de juízos hipotéticos-condicionais seriam as normas jurídicas⁵³. Normas jurídicas, nesse

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 41-42.

⁵¹ Na definição de Paulo de Barros Carvalho, enunciados prescritivos consistiriam no “produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no conteúdo da comunicação”. CARVALHO, Paulo de Barros. Idem, p. 44.

⁵² Idem, p. 39.

⁵³ Nas palavras de Maria Rita Ferragut: “Os enunciados prescritivos não são (...) sinônimos de normas jurídicas. Estas se encontram no plano do conteúdo, enquanto que aqueles no da literalidade textual. Também não são sinônimos de proposições construídas a partir dos textos legais, mas ainda não organizadas na forma de juízos hipotéticos -condicionais”. FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª ed., São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 33. No mesmo sentido, Paulo de

sentido, nada mais seriam do que mensagens prescritivas dirigidas à regulação de condutas humanas⁵⁴.

Destaca PAULO DE BARROS CARVALHO que os textos, isto é, os enunciados linguísticos não contêm, em si mesmos, significações. Seriam objetos apreendidos pelos nossos sistemas sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, internamente, as correspondentes significações. Em poucas palavras, entende o referido autor que os enunciados prescritivos (suporte físico) seriam estímulos que desencadeiam, em nós, produções de sentidos. Dessa forma, conclui ser equivocada a proposição segundo a qual dos enunciados prescritivos do direito positivo, extraímos conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos; afinal, não há como se retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas. Destarte, o que ocorre é que partindo de enunciados, no processo de conhecimento como interpretação, constroem-se as significações, os sentidos⁵⁵.

Nesse sentido UMBERTO ECO leciona que:

É mister, porém, estabelecermos aqui uma diferença entre a mensagem como forma significante e a mensagem como sistema de significados. A mensagem como forma significante é a configuração gráfica ou acústica (...), que pode subsistir mesmo se não for recebida, ou se for recebida por um japonês que não conheça o código língua italiana. Ao contrário, a mensagem como sistema de significados é a forma significante que o destinatário, baseado em códigos determinados, preenche de sentido⁵⁶.

Norma jurídica, portanto, é a mensagem versada em linguagem prescritiva (plano semântico), organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional⁵⁷ (juízo

Barros Carvalho define proposições como “a carga semântica de conteúdo significativo que o enunciado, a sentença, oração ou asserção exprimem”. CARVALHO, Paulo de Barros. Idem, p. 44.

⁵⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição Passiva Tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 21.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 40-41.

⁵⁶ ECO, Umberto. A estrutura ausente. Trad. Pérola de Carvalho. 7ª ed. São Paulo: Perspectiva, 1997, p. 42

⁵⁷ Consoante a premissa escolhida, o que há de se entender é que diante dos textos (suportes físicos) do direito positivo, ao exegeta que intenta compreendê-los só resta uma alternativa: interpretá-los. PAULO DE BARROS CARVALHO voltou seu olhar ao estudo do “percurso gerador do sentido dos textos jurídicos”, oferecendo-nos um modelo que permite analisar o iter de construção do sentido de qualquer sistema prescritivo – e notadamente do direito – em quatro planos: plano dos enunciados (S1),

implicacional) e dirigida à regulação de uma conduta humana. Linguagem prescritiva é a linguagem das ordens, dos comandos, que tem por propósito regular as condutas humanas. Dessa forma, a lógica regente de tais comandos é a deôntica, ou do dever-ser. Vale dizer, a norma determina uma conduta (dever-ser), contudo não têm aptidão de “tocar”, causar a conduta (ser)⁵⁸. Destarte, é impossível a redução do plano normativo (dever-ser) ao plano fático, isto é, “não se pode esperar que uma norma, sob um enfoque jurídico, tenha condições de afetar materialmente a conduta”⁵⁹. Afinal, à normatização de condutas humanas não se aplica, por questões óbvias⁶⁰, o princípio da causalidade.

No entanto, para além das normas jurídicas, há outras espécies de normas vocacionadas a regulamentar as condutas humanas. Referimo-nos às normas sociais

plano das proposições (S2), plano das normas jurídicas (S3), e plano da sistematização (S4). (CARVALHO, Aurora Tomazini. Op. cit, p. 242). Trata-se de instrumental bastante útil a compreensão do próprio objeto de estudo, isto é, sobre o que, especificamente, está-se a se debruçar e analisar, se o todo (sistema) ou partes (enunciados, proposições ou normas). Esclarece referida autora que: “O ponto de partida para qualquer pessoa que deseja conhecer o direito positivo é seu dado físico, um sistema de enunciados prescritivos (S1). Este sistema é o primeiro plano com o qual o intérprete, na busca da construção do sentido legislado, se depara, pois é nele que o direito se materializa.

Tendo em frente um conjunto de símbolos estruturados na forma de frases e estas organizadas na forma de um texto, a atitude cognoscitiva do jurista para com o direito positivo se dá, num primeiro momento, com a leitura. Ao ler tais enunciados ele passa a interpretá-los mediante um processo de atribuição de valores aos símbolos ali presentes e, assim, vai construindo um conjunto de proposições (significações), que a princípio aparecem isoladamente.

A partir deste instante, ingressa-se, noutro plano, não mais físico, mas imaterial, construído na mente do intérprete e composto pelas significações atribuídas aos símbolos positivados pelo legislador (S2). *Tais significações, no entanto, embora proposicionais, não são suficientes em si, para compreensão da mensagem legislada, isto é, para a construção do sentido deôntico completo, por meio do qual o direito regula condutas intersubjetivas. É preciso estrutura-las na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), para que passem a ser proposições normativas e revelem o conteúdo prescritivo. Nesta etapa, ingressasse outro plano (S3): o das proposições estruturadas na forma hipotético-condicional, isto é, o plano das normas jurídicas (em sentido estrito).*

Como a norma jurídica não existe isoladamente, depois de construída, resta ao intérprete situá-la dentro do seu sistema de significações, passando, então, a estabelecer os vínculos de subordinação e coordenação que ela mantém com as outras normas que construiu. Neste momento, ingressa noutro plano: o da sistematização (S4)”(Grifou-se). - Ibidem, p. 242-243. Portanto, é no plano S3 que residem as normas jurídicas stricto sensu.

⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit, p. 20.

⁵⁹ Ibidem, p. 20. De fato, o ponto de máxima proximidade entre uma norma jurídica e uma conduta é a norma individual e concreta que determina um ato de execução material. No mesmo sentido, afirma EURICO MARCO DINIZ DE SANTI que “o direito não toca a realidade, que lhe é intangível. O direito só produz novo direito, altera a realidade sem com ela se confundir, construindo suas próprias realidades” - SANTI, Eurico Marco Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 42.

⁶⁰ A previsão de como um determinado comportamento humano deve ser não implica que tal comportamento será realmente daquela forma – entre o que deve ser e o ser há o livre-arbítrio.

e morais, por exemplo. Assim, é necessário que diferenciemos o caráter jurídico do moral ou social, das normas.

Consoante magistério de LUÍS CESAR QUEIROZ⁶¹, um primeiro critério aventado pela doutrina seria quanto ao conteúdo da norma jurídica relativamente ao social e à moral. Afirmam⁶² que a norma jurídica regulamenta apenas condutas intersubjetivas, daí salientarem o seu caráter bilateral. A bilateralidade adviria do fato de a norma jurídica regular a conduta de uma pessoa frente a outra, em interação com outra. Tal característica em que pese a distinguir a norma jurídica da norma moral, é insuficiente para distingui-la da norma social.

Um segundo critério utilizado é o que se refere ao sujeito que cria a norma. Nesse sentido, destaca-se que a norma moral é ditada individualmente, com o fim de regular a sua própria conduta. Já as normas sociais seriam criadas de forma difusa pelo grupo social, destinando-se a regular as condutas intersubjetivas desse grupo. Diferentemente, a norma jurídica seria aquela criada por quem ocupa uma posição de superioridade, isto é, há uma pessoa detentora de um poder soberano tal, que lhe é facultado regular as condutas intersubjetivas das demais pessoas. Há, pois, “uma relação de poder entre o soberano, que institui a norma, e as demais pessoas da coletividade que se submetem a norma imposta”⁶³. Criticado, em doutrina, tal critério em razão de conceber a relação entre o governo (representantes) e governados (representados) como se de uma relação entre soberano e súditos se tratasse, visão esta incompatível com a configuração de Estado de Direito vigente.

Um terceiro critério elencado é o do destinatário da norma. A norma moral tem por destinatário o seu próprio criador, daí se afirmar ser a norma moral interna, instituída pessoa a pessoa, a fim de regular a sua própria conduta. Contrariamente, tanto a norma social quanto a jurídica têm por destinatários as pessoas em geral, os membros da coletividade. Os comandos dessas duas últimas normas (social e jurídica) extrapolam os limites internos do criador da norma. Trata-se, portanto, de

⁶¹ QUEIROZ, Luís Cesar. Op. cit., p. 12- 22.

⁶², BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. 5ª ed. rev. São Paulo: Edipro, 2012, p. 27-29.

⁶³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 14.

critério igualmente insuficiente para diferenciar norma jurídica da social e moral, especialmente da social⁶⁴.

O critério que tem sido eleito como fundamental para a caracterização do jurídico é o da coercitividade da norma jurídica: possibilidade de a conduta prescrita pela norma, quando não for espontaneamente cumprida, ser imposta mediante o emprego da força, de maneira organizada, institucionalizada.

Aliás, quanto à centralidade da coercitividade tomada como critério de caracterização do jurídico, juristas da estirpe de HANS Kelsen, HERBERT L. A. HART e NORBERTO BOBBIO já o haviam asseverado. De fato, pontifica HANS Kelsen:

(...) as ordens sociais a que chamamos Direito são ordens coativas de conduta humana. Exigem uma determinada conduta humana na medida em que ligam à conduta oposta um ato de coerção dirigido à pessoa que assim se conduz (ou aos seus familiares). (...). Como ordem coativa, o Direito distingue-se de outras ordens sociais. O momento coação, isto é, a circunstância de que o ato estatuído pela ordem como consequência de uma situação de fato considerada socialmente prejudicada deve ser executado mesmo contra a vontade da pessoa atingida e- em caso de resistência – mediante o emprego da força física, é o critério decisivo⁶⁵.

HERBERT L. HART define o direito como uma conjugação de regras primárias, que regulam os comportamentos dos indivíduos (o que podem ou não fazer), e regras secundárias, que dispõem sobre os modos pelos quais as regras primárias podem ser criadas, alteradas ou eliminadas, bem como sobre o processo de determinação de violação dessas regras. As regras secundárias subdividir-se-iam em: de reconhecimento, alteração e julgamento, sendo nesta última que repousaria a coercitividade. Consoante leciona HERBERT L. HART:

⁶⁴ Nesse sentido, vide Queiros, Luís Cesar Souza de. Idem, p. 14-20. Ainda, FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 31-32. Também, BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica, p. 145 -172.

⁶⁵ Kelsen, Hans. Op.cit., p. 36-37.

(...) os sistemas jurídicos complementaram as regras primárias de obrigação com ulteriores regras secundárias e conferiram aos juízes, quando estes tenham apurado o facto da violação, o poder exclusivo de determinar a aplicação de penas por outros funcionários. Estas regras secundárias atribuem as ‘sanções’ oficiais centralizadas do sistema⁶⁶.

NORBERTO BOBBIO identifica na “sanção”⁶⁷ o critério para distinguir o ordenamento jurídico das ordens moral e social. Nas palavras do mestre italiano:

Com o objetivo de evitar os inconvenientes da sanção interna, isto é, sua escassa eficácia, e os da sanção externa não institucionalizada, sobretudo a falta de proporção entre violação e resposta, o grupo social institucionaliza a sanção, ou seja, além de regular os comportamentos cidadãos, regula também a reação aos comportamentos contrários. Essa sanção se distingue da moral por ser externa, isto é, por ser uma resposta do grupo, e da sociedade por ser institucionalizada, isto é, por ser regulada, em geral, com as mesmas formas e através das mesmas fontes de produção das regras primárias. *Ela nos oferece um critério para distinguir as normas que habitualmente se denominam jurídicas das normas morais e das normas sociais*⁶⁸. (Grifou-se)

Em suma, e consoante tal entendimento, norma jurídica seria uma mensagem prescritiva (significação), organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional (juízo implicacional) construída a partir de enunciados prescritivos (suporte físico), reguladora de condutas intersubjetivas (significado), e dotada de exterioridade, bilateralidade e coercitividade⁶⁹.

⁶⁶ HART, Hebert L. A. O conceito de Direito, p. 101 e ss. Apud: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 16.

⁶⁷ Destaque-se que BOBBIO utiliza o termo sanção de forma ambígua, sem se atentar a diferença entre norma primária punitiva e norma secundária, o que pode dificultar a compreensão do que realmente entende este autor italiano como critério caracterizador do Direito.

⁶⁸ BOBBIO, Norberto. Op.cit, p. 159.

⁶⁹ “Considerando que o signo apresenta-se como uma relação triádica entre o suporte físico, significado e significação, o direito positivo é o suporte físico, a prescrição que se reporta à conduta humana em

Pontuariamos apenas que, coerente às premissas adotadas, e identificado o direito como corpo de linguagem, entendemos que jurídica será a norma inserta no sistema consonante as regras, por esse mesmo sistema, estabelecidas. É dizer, o sistema jurídico é autopoietico, autorregula sua criação – por intermédio das chamadas normas de estrutura (ou produção normativa) - , de forma que, será jurídica, pertencerá ao sistema jurídico, as normas produzidas em conformidade com aquelas regras de produção normativa. A coercitividade, a seu turno, qualificaria o sistema como jurídico, distinguindo-o dos demais sistemas sociais⁷⁰. No mesmo sentido, GUILHERME BROTO FOLLADOR afirma que:

(...) a questão da juridicidade não está ligada a algum conteúdo ou forma específicos, de que cada uma e todas as normas jurídicas sejam dotadas, mas, sim, à sua pertinência a um sistema normativo do tipo jurídico, este sim caracterizado, segundo ordinariamente se defende, pelo fato de ter por objeto regular o exercício da força, por meio da institucionalização das sanções. Desloca-se, com isso, o foco da investigação da juridicidade, que passa das normas isoladamente consideradas para o sistema normativo de que fazem parte⁷¹.

Retomando o conceito de normas jurídicas, PAULO DE BARROS CARVALHO, de forma brilhante e sintética, define-as como “expressões irreduzíveis de manifestação do deontico”⁷², verdadeiras unidades do sistema prescritivo do Direito. Quer o professor salientar que os comandos jurídicos para terem sentido e serem compreendidos adequadamente pelos destinatários devem revestir uma

suas relações de intersubjetividade, o significado, e a norma jurídica, a significação deonticamente completa” - FERRAGUT, Maria Rita. Op.cit., p. 35.

⁷⁰ Semelhantemente, portanto, ao raciocínio desenvolvido por NORBERTO BOBBIO (ainda que com a ressalva feita na nota de rodapé nº 67).

⁷¹ FOLLADOR, Guilherme Broto. As normas de competências tributárias, p. 63. No mesmo sentido, JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO entende que “(...) a coercibilidade não caracteriza cada regra estatal por si”, mas sim “(...) a ordem jurídica estatal em globo” - ASCENSÃO, José de Oliveira. Introdução à Ciência do Direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 82.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 42. Ainda: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 106; CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método, p. 129.

estrutura formal mínima⁷³. São palavras do autor, dignas de transcrição ante sua didática:

Por certo que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação da conduta desejada: 'pague a quantia de x reais'. Adviriam logo, algumas perguntas, e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à formula que nos dá o sentido completo. Supondo identificado o sujeito que deve cumprir o comando, perguntaria este: pagar a quem? Quando? Por quê? Ao atender a tais indagações iríamos perfazendo aquele mínimo irreduzível que possibilita a mensagem do direito⁷⁴.

Em linguagem lógica (simbolismo lógico), teríamos: $D [F \rightarrow (S' R S'')]$, que se interpreta assim: deve-ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''. Assim, destaca o professor da USP que seja qual for a ordem advinda dos enunciados prescritivos, sem esse esquema formal inexistirá possibilidade de sentido deôntico completo⁷⁵. Daí afirmar-se ser o Direito sintaticamente homogêneo, em que pese a heterogeneidade semântica dos enunciados prescritivos⁷⁶. Feitos esses esclarecimentos iniciais, cumpre examinar-se essa estrutura lógica da norma jurídica.

3.1 Estrutura Lógica da Norma Jurídica.

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e *estruturadas consoante a fórmula lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas*⁷⁷. (Grifou-se)

⁷³ E aqui já se adentraria a análise do objeto sob o prisma sintático. No item 3.1 examina-se justamente esta estrutura formal da norma jurídica.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 42.

⁷⁵ Ibidem, p. 142.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método, p. 127; Idem. Sobre os Princípios Constitucionais Tributários, In: Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 154.

⁷⁷ Ibidem, p. 46.

Restara assente linhas atrás que o Direito é instrumento vocacionado a regulamentar a convivência social, o que significa ordenar as condutas humanas intersubjetivas. Ordenar as condutas humanas em sociedades clama pela utilização de uma técnica adequada.

Ora, em um sistema jurídico minimamente complexo, reflexo das sociedades contemporâneas, é impossível aqueles (legisladores/representantes) detentores de poder para regular as condutas dos demais partícipes da sociedade estarem, o tempo todo, ao lado de cada um deles (representados), determinando o que pode ou não ser feito.

Assim, faz-se necessário que se dite, de forma geral e preventiva, as normas que regerão os comportamentos. E, justamente a fim de atingir seu objetivo, é preciso que as normas jurídicas tenham um conteúdo, mínimo, apto a informar as condições que implicarão a conduta a ser seguida⁷⁸. A estrutura lógica mínima da norma começa a ficar delineada. E, duas partes parecem essenciais a tanto: (i) uma primeira que descreva uma dada situação de fato que funcione como implicante da segunda parte; e (ii) uma segunda que prescreva a maneira pela qual deverá se dar a conduta intersubjetiva.

As normas jurídicas, dessa forma, apresentam estrutura proposicional (juízos condicionais) bimembre, isto é, comportam duas partes: uma implicante, denominada antecedente, hipótese, suposto, prótase, descritor; outra implicada, denominada consequente, consequência, mandamento, estatuição, apódose, prescritor. Leciona PAULO DE BARROS CARVALHO que:

A derradeira síntese das articulações que se processam entre as duas peças daquele juízo, postulando uma mensagem deontica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva do possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo,

⁷⁸ “Unidade completa de significação deontica” - CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos de Incidência, p. 106.

implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do consequente⁷⁹

Numa primeira aproximação, portanto, a norma jurídica assume uma feição dual, ou bimembre, estando as proposições antecedentes e proposições-teses unidas por um ato de vontade da autoridade autorizada pelo sistema a legislar⁸⁰. E esse ato de vontade, de quem detém o poder de criar normas, expressa-se por um “dever ser” neutro, isto é, não modalizado nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório” – “se o antecedente então deve ser o consequente”⁸¹.

No entanto, uma análise mais profunda da estrutura lógica da norma jurídica revela a presença de quatro elementos formadores dessa unidade deôntica, assim denominados: (a) functor deôntico; (b) antecedente; (c) functor implicacional; e (d) consequente. Assim, pode-se retratar a causalidade normativa da seguinte forma: deve-ser, se o antecedente se realizar, então instaura-se o consequente. Em linguagem formalizada:

$D (A \rightarrow C)$

Em que:

- i) D = é o functor deôntico;
- ii) A = é o antecedente;
- iii) \rightarrow = é o functor implicativo;
- iv) C = é o consequente.

3.1.1 Functor deôntico

⁷⁹ Ibidem, p. 48.

⁸⁰ O termo legislar aqui é tomado em sua acepção ampla, isto é, não se refere a ato exclusivo do Poder Legislativo. Legislar, nesse sentido, é sinônimo de autorização pelo sistema jurídico de ingresso, criação de normas jurídicas (sejam gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, individuais e concretas).

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit, p. 48.

Consoante afirmado mais de uma vez, a linguagem do Direito Positivo é prescritiva de condutas intersubjetivas, isto é, tem por função dar ordens, comando. Contrariamente, a linguagem descritiva, própria à Ciência do Direito, tem por objetivo descrever, informar, noticiar, divulgar informações. Por deterem funções completamente distintas, submetem-se a lógicas igualmente distintas: a prescritiva à lógica deôntica (do dever-ser), e a descritiva à alética (do ser).

São planos de causalidade distintos. De um lado a causalidade natural, relativa aos fenômenos da natureza e ínsita ao plano do ser. De outro, a causalidade jurídica, inerente aos fenômenos jurídico-normativos, própria do plano do dever-ser. Nesse sentido, a linguagem do Direito não contém informações sobre a realidade (“ocorrida certa causa então é a consequência”, em linguagem lógica $A \rightarrow C$). Seu objetivo é balizar os comportamentos futuros, sempre (“ocorrida certa causa a conduta prescrita deve ser observada”, em linguagem lógica $A \text{ deve ser } C$). Acerca dessa característica de “futuridade” do consequente das normas jurídicas, LUIS CESAR SOUZA QUEIROZ leciona que:

A norma jurídica sempre aponta, no seu consequente, para a conduta que deve ser seguida (conduta futura a ser cumprida). Mesmo a chamada ‘norma retroativa’ projeta seu consequente para o futuro; é seu antecedente que tem projeção semântica para o passado.

Em que pese ao plano do dever-ser não ser reduzível ao plano do ser, é preciso atentar que tanto na causalidade normativa quanto natural, inerente a um e outro, existe uma implicação, isto é, há uma fórmula condicional: $A \rightarrow C$, sendo que \rightarrow simboliza a implicação. Assim, por óbvio que não é essa implicação que serve para distinguir uma causalidade da outra.

De fato, o elemento distintivo da causalidade normativa é o dever-ser. Vale dizer, o dever-ser que confere o carácter deôntico àquela fórmula condicional, afetando-a toda, em toda a sua composição bímembre. Desta forma, é mais rigoroso dizer: deve ser, se o antecedente então o consequente. Em linguagem lógica, formal: $D(A \rightarrow C)$. É esse operador “D”, pelo fato de ser caracterizador do deôntico e por afetar

a fórmula ($A \rightarrow C$), que contém o operador ou functor implicativo (\rightarrow) recebe o nome de functor deôntico.

À guisa de conclusão do presente tópico, merecem transcrição as lições de LOURIVAL VILANOVA acerca do assunto:

(...) tanto a causalidade natural como a causalidade jurídica encontram na proposição implicacional sua adequada fórmula sintática. (...) A diferença (parece-nos) residiria no operador, não no functor interno (\rightarrow), símbolo da implicação), mas num functor que afeta a proposição implicacional, em seu conjunto. Seria um functor-de-functor (algumas vezes denominado functor functoral), ou um operador de segundo grau, que vem modalizar, imprimir um *modus* a implicação, em seu todo⁸².

3.1.2 Antecedente

Antes de iniciarmos a perquirição do elemento “antecedente”, mister fazer alguns esclarecimentos de cunho terminológico. Frequentemente utiliza-se o termo “hipótese” para designar essa primeira parte da norma. Contudo, não parece esse ser o termo mais indicado para se referir a todas as situações, notadamente quando estamos diante de normas individuais e concretas (sentenças, por exemplo). É que nesses casos, a situação de fato, descrita na primeira parte da norma, já ocorreu no espaço e no tempo, não tendo, portanto, caráter hipotético. Assim, o vocábulo “hipótese” parece mais apropriado apenas quando a primeira parte da norma descreve situações de fatos não ocorridas, com projeções semânticas para o futuro, hipotéticas, portanto⁸³.

Por esses motivos, será utilizado o termo antecedente para se referir a essa primeira parte da norma jurídica. Pois bem, o antecedente caracteriza-se por conter uma descrição de uma situação de fato, seja hipotética (projeção temporal para o

⁸² VILANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 47.

⁸³ Nesse sentido, QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 26.

futuro), seja concreta (projeção temporal para o passado)⁸⁴. Justamente por se tratar de descrição de fato, de seleção normativa de eventos, ou nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, de “sucessos do mundo real-social”⁸⁵, o antecedente opera como redutor das complexidades desses acontecimentos eleitos valorativamente.

Por selecionar aspectos que se prestam a um número indeterminado de situações (normas abstratas), fala-se que o antecedente é predominantemente conotativo, “caracteriza-se por deter uma estrutura aberta, à espera do preenchimento de diversas variáveis”⁸⁶. Em poucas palavras, o antecedente escolhe algumas qualidades dos eventos fenomênicos como aptos a desencadear relações jurídicas – daí a função enunciativa desempenhada nesse caso. Falara-se “predominantemente” porque não se pode esquecer das normas de caráter concreto, em que o antecedente se caracteriza como denotativo e factual. É dizer, o antecedente revela o fato jurídico, ação ou situação humana expressa por um verbo no tempo pretérito, indicando um comportamento ou situação passados “ocorridos no campo dos objetos das experiências”⁸⁷. Nesse sentido, os enunciados factuais têm caráter eminentemente declaratórios.

Ainda, há de se destacar que tal descrição só pode ser de fatos de possível ocorrência⁸⁸. Afinal, a norma jurídica assenta-se no “modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão de pertencer ao campo do possível”⁸⁹. Ora, acaso o antecedente faça previsão de fato impossível, a consequência, que prescreve uma relação deôntica entre dois ou mais sujeitos, nunca se instalará, não tendo a regra, portanto, qualquer eficácia técnica, jurídica ou social⁹⁰. Seria, em suma, um sem-sentido deôntico.

⁸⁴ Luís Cesar Souza de Queiroz assevera que a “projeção semântica para o passado não altera o caráter conjuntural, hipotético da descrição”, visto que a “suposição projetada para o passado se caracteriza por descrever um fato que pode ter ocorrido ou não no passado” - *Ibidem*, p. 27.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 48.

⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 47.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 48.

⁸⁸ No caso das normas abstratas, já que nas normas concretas o fato já ocorreu.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 48.

⁹⁰ Conforme esclarece Paulo de Barros Carvalho, ocorre eficácia técnica quando inexistirem dificuldades de ordem material que impeçam que se configure a incidência jurídica. Já a eficácia jurídica é a propriedade de o fato jurídico provocar os efeitos que lhe são próprios. É atributo do fato e não da norma. Eficácia social, ao seu turno, é a produção concreta de efeitos entre os indivíduos da sociedade - *Ibidem*, p. 101-104.

3.1.3 Functor implicativo

Trata-se de elemento que simboliza a relação de implicação existente entre o antecedente (proposição implicante ou condicionante) e o conseqüente da norma (proposição implicada ou condicionada). O functor implicativo é mero operador lógico, que denota a forma sintática que une as duas proposições da norma jurídica. Esse operador é neutro, isto é, não modalizado (“obrigatório”, “proibido” e “permitido”)⁹¹.

3.1.4 Consequente

Essa segunda parte da norma caracteriza-se por prescrever uma conduta intersubjetiva. Falar em prescrição de conduta intersubjetiva significa dizer que o conseqüente regula, normatiza uma relação interpessoal – entre duas ou mais pessoas. Morfologicamente, essa conduta ou comportamento humano é designado por um verbo – palavra que indica ação (em sentido amplo: ação ou omissão) ou resultado de ação (estado)⁹². Logo, por se tratar de regulamentar relação entre pessoas, o núcleo do conseqüente normativo é representado por um verbo pessoal.

E mais, justamente por regulamentar condutas intersubjetivas, isto é, um (ou mais) sujeito(s) frente a outro(s), presume-se que o conseqüente, além de verbo pessoal, possui sujeitos em posições, polos distintos⁹³. Tal estrutura revela, portanto, um outro operador intraproposicional (relacional), localizado no interior da proposição-tese. Trata-se de um relacional deôntico, representado pelo verbo devidamente modalizado por um dos três modais da lógica deôntica: permitido (P), obrigatório (O) e proibido (V). Por força do princípio do quarto excluído, inexistente a quarta possibilidade de modalização, sendo que o facultativo pode ser reduzido a permitido fazer e a

⁹¹ Luís Cesar Cerqueira ao analisar a função do papel lógico do functor implicacional conclui que a ocorrência do antecedente é condição suficiente, porém não necessária do conseqüente. E assim é, em razão da possibilidade de que mesmo que não ocorra o antecedente de uma dada norma, o conseqüente prescrito poder instaurar-se em razão de outra norma, que preveja outro antecedente que implique tal conseqüente. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 29.

⁹² Ibidem, p. 30.

⁹³ MARIA RITA FERRAGUT salienta que se trataria de “enunciado linguístico denotativo e fático, constituidor da relação jurídica” - FERRAGUT, Maria Rita. Op. Cit., p. 48.

permitido não fazer (p e –p, respectivamente). Essa modalização, de forma bastante simplificada, nada mais seria do que a indicação do modo pelo qual a conduta é regulada.

Explicitados, ainda que brevemente, os elementos componentes da estrutura lógica da norma, estrutura essa apreendida numa primeira aproximação, cumpre avançar. Dissera-se, linhas atrás, que a nota característica do sistema jurídico é a coercitividade. Porém, nenhuma palavras sobre ela – coercitividade - fora aclarada naquele primeiro exame. E nem poderia, visto que tal característica é apreendida apenas quando se analisa o ordenamento jurídico de forma global, isto é, sistemática, sendo que até agora tivemos apenas uma visão restrita do fenômeno jurídico, da unidade do sistema: qual seja a norma jurídica isolada, e na compostura incompleta. Passemos então a examinar o que LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ denomina como “composição jurídica”⁹⁴.

3.2 Composição Jurídica. Norma Primária Dispositiva, Norma Primária Sancionadora e Norma Secundária.

A coercitividade, nota distintiva do jurídico, somente é perceptível em uma visão global do Direito, por meio de um exame sistemático das normas jurídicas componentes do sistema jurídico⁹⁵. Nesse sentido, LUÍS CESAR SOUZA DE

⁹⁴ Ibidem, p. 33.

⁹⁵ Em sua acepção de base, sistema pode ser compreendido como “objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 135. Assim, numa primeira acepção haverá sistema onde existir um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada. Nesse sentido, muitos autores não alçam a condição de sistema o conjunto de enunciados prescritivos emanados das fontes de produção do direito (direito positivo), numa expressão, o ordenamento jurídico. Defendem que apenas após a ordenação de tal matéria bruta (ordenamento, direito posto) pelo cientista do Direito, isto é, após realizado os esforços de interpretação e organização das unidades normativas em níveis hierárquicos, afastadas as contradições e ambiguidades, é que poderíamos falar em sistema jurídico. No entanto, consoante bem salientado por PAULO DE BARROS CARVALHO, não há como se afastar o status de sistema de qualquer estrato de linguagem que se apresente – inclusive, portanto, ao direito positivo. De fato, destaca referido autor que qualquer que “seja o tecido de linguagem de que tratamos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o sistema é uma das formas. (...). Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do sistema positivo.” - Ibidem, p. 142. Em suma, os termos ordenamento jurídico como sistema jurídico

QUEIROZ salienta que a “visão isolada, de uma só norma jurídica, é insuficiente para vislumbrar a coercitividade”, prossegue afirmando que esta apenas pode “ser reconhecida, no seio do ordenamento jurídico, por intermédio da análise de uma combinação de normas jurídicas”⁹⁶.

O Direito, por intermédio de normas, dispõe sobre os meios para que as condutas prescritas, e não cumpridas espontaneamente, sejam impostas pela força. Daí, afirmar-se que o Direito regulamenta, institucionaliza o emprego da força. Esse fenômeno jurídico de ordenar comportamentos e reger o emprego da força, espelha a coercitividade, a qual, portanto, imprescinde de um conjunto de normas que regule condutas, bem como a eventual imposição de certos comportamentos.

Mais especificamente, faz-se necessário a reunião, organização e composição dessas normas jurídicas, pelo cientista do Direito, a fim de caracterizar a coercitividade. Daí porque tal fenômeno é nominado por LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ de composição jurídica.

Assim, a norma jurídica em sentido estrito (em que identificada a coercitividade) possui igualmente uma estrutura bimembre, composta pelas chamadas normas primária e secundária. Esclarece LOURIVAL VILANOVA que:

Na primária, estatuem-se relações jurídicas deonticamente modalizadas como eficácia da realização dos pressupostos fáticos descritos no antecedente, impondo ao pólo passivo um dado comportamento obrigatório, permitido ou proibido. Na secundária, preceituam-se consequências sancionadoras, no pressuposto do não cumprimento do estipulado na norma primária, determinante da conduta juridicamente devida. Tem-se assim, o descumprimento da norma primária como pressuposto de incidência da norma secundária⁹⁷.

serão utilizados indistintamente, não se acolhendo a distinção realizada por aqueles que entendem pela não configuração do direito positivo (ordenamento) como sistema.

⁹⁶ QUEIROZ, Luís Cesar. Op. cit, p. 33.

⁹⁷ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, p. 64

Há, contudo, que se esclarecer que consoante a sistematização do referido autor, acompanhado por PAULO DE BARROS CARVALHO e à qual aderimos, a norma secundária detém caráter processual. Nas palavras de MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, o que distingue a norma secundária da primária é o fato de aquela expressar no conseqüente uma relação de cunho jurisdicional, “em que o titular do direito comparece diante do Estado-juiz para obter, coativamente, a prestação insatisfeita”⁹⁸. Portanto, o cerne da distinção entre norma primária e secundária reside na possibilidade do emprego da coatividade jurídica, prevista nessa última norma (secundária).

E nesse ponto alguns esclarecimentos acerca dos termos “sanção” e “coerção”, muitas vezes utilizados como sinônimos, devem ser feitos. O termo sanção muitas vezes é empregado de forma ambígua⁹⁹, referindo-se ora ao caráter punitivo da norma aplicável ante o descumprimento de uma conduta juridicamente devida, ora a possibilidade de acionamento do aparelho jurisdicional para se fazer cumprir a norma de conduta inadimplida.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, tomando o vocábulo “sanção” como relação jurídica, identifica três significados possíveis: (i) relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparadora, decorrente do descumprimento de um pressuposto obrigacional; (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária; (iii) relação jurídica, consequência processual deste “direito de ação” preceituada na sentença condenatória, decorrente de processo judicial¹⁰⁰.

⁹⁸ CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do indébito no sistema tributário brasileiro. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 1998, p. 77. Apud: FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, p. 37.

⁹⁹ Na obra de NORBERTO BOBBIO verifica-se tal dubiedade, dificultando a compreensão do que o mestre italiano compreende como caráter distintivo do direito - BOBBIO, Norberto. Op. cit., p.145 e ss. Ainda, PAULO DE BARROS CARVALHO entende que inexistem normas jurídicas sem sanção: “(...) existe norma jurídica sem sanção? E a resposta é esta: absolutamente não. Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritoras de deveres. Caso imaginássemos uma prestação estabelecida e, regra sem a respectiva sanção jurídica, teríamos resvalado para o campo de outros sistemas de normas, como o dos preceitos morais, religiosos, etc” - CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 21. Apud: CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Estado, p. 320.

¹⁰⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário, p. 38-39

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO leciona que essa primeira acepção “denota a relação prescrita em norma primária”, ao passo que a segunda “a relação estatuída em norma secundária”¹⁰¹. Já a terceira interpretação (“sanção” como resultado do processo judicial) é por essa autora afastada: sob o ponto de vista analítico, a relação jurídica constituída na sentença condenatória é a “positivação do consequente de uma norma de direito material, que pode ter como pressuposto tanto um fato lícito quanto um fato ilícito”. E segue, concluindo que se o pressuposto “for um fato ilícito, caímos na primeira acepção, e se for lícito, de sanção não se trata”¹⁰².

Destaque-se ainda que “sanção” nessa primeira compreensão, isto é, como relação jurídica cujo objeto é uma ação reparadora a ser exercida por quem descumpriu algum preceito normativo em favor daquele que sofreu o ônus de tal descumprimento, abarcaria todas as normas que fixam multas, indenizações, restrições de direitos, ainda que não tivessem como sujeito integrante de referida relação o Estado-juiz. Assim, apenas quando tomada na segunda acepção, como relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever consubstanciado na norma primária, que estamos diante da coercitividade, característica do Direito. Portanto, são as normas desse jaez que denominados secundárias.

Diante dessas dificuldades de ordem semântica, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI adotou classificação das normas primárias em “dispositiva” e “sancionatória”, medida essa que facilita a distinção entre normas sancionatórias (primárias sancionatórias) e normas coercitivas¹⁰³ (normas secundárias). A norma primária dispositiva caracteriza-se por apresentar em seu antecedente descrição de um fato lícito qualquer, ou seja, fato não contrário ao prescrito pelo consequente de uma norma jurídica. Já a norma primária punitiva é aquela cujo antecedente se caracteriza por descrever uma situação (fato-conduta) correspondente a não realização do comportamento prescrito pelo consequente de uma norma primária

¹⁰¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 322.

¹⁰² Ibidem, p. 322.

¹⁰³ A fim de evitar confusões terminológicas, restringiremos o termo sanção apenas à chamada norma primária sancionatória ou punitiva, de forma a nos referirmos a coerção ou coercitividade como sinônimos de norma secundária. No mesmo sentido: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 33-36.

principal. LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ entende existir uma relação de dependência da norma sancionatória em relação a dispositiva, *verbis*:

(...) a norma que estabelece em seu consequente uma punição (norma primária punitiva acessória) pressupõe, logicamente, o descumprimento de uma conduta juridicamente imposta. Logo, toda e qualquer norma primária punitiva requer uma outra norma que logicamente lhe precede: a norma primária principal.

*A norma primária principal não depende da norma primária punitiva para existir no sistema jurídico. Entretanto, a norma primária punitiva somente existe se a norma primária principal existir*¹⁰⁴. (Grifou-se)

A identificação, portanto, da norma primária dispositiva/principal da norma primária sancionatória/acessória é mediante o exame dos seus antecedentes. Se descrever-se ato lícito, ou melhor, se não se descrever ato ilícito (um fato da natureza, por exemplo, em que pese não ser considerado ato lícito na acepção estrita do mesmo, certamente de um ilícito é que não se trata), será norma primária dispositiva/principal. Do contrário, se descrever fato ilícito, isto é, fato-conduta contrário ao prescrito pelo consequente de outra norma, será norma primária punitiva.

O descumprimento das condutas prescritas no consequente das normas primárias (dispositivas, sancionatórias ou ambas) configuram o pressuposto fático para a aplicação da norma secundária, norma coercitiva, que confere a possibilidade do emprego de força institucionalizada pelo Estado. As normas jurídicas secundárias são decorrentes do direito processual positivo, caracterizando-se pelo fato de o “sujeito ativo provocar o Poder Judiciário para fazer valer seu direito, em face da infração cometida pelo sujeito passivo das relações jurídicas contidas em uma ou ambas as normas primárias”¹⁰⁵.

A composição jurídica, cujo aspecto fenomênico caracteriza o jurídico, requer, em sua estrutura mínima, apenas a presença da norma primária dispositiva/principal e da norma secundária. A norma primária sancionatória/acessória

¹⁰⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 36.

¹⁰⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., p. 38.

é prescindível à caracterização do sistema jurídico. Em linguagem formal, eis a estrutura completa da norma jurídica (ou melhor dizendo, da norma jurídica em sentido estrito):

$$D \{ [H(f) \rightarrow C] (R S', S'') \quad \vee \quad [H'(f'(-c)) \rightarrow C' (R S', S''')] \}$$

$\leftarrow c$
 $\leftarrow s$

Norma primária

Norma secundária

Explicando: a norma primária descreve em sua hipótese (H), um fato de possível ocorrência (f) e em seu conseqüente (C) estatui uma relação entre dois sujeitos (S' e S''), em torno do cumprimento da conduta ($\leftarrow c$). A norma secundária toma como hipótese (H') o fato do não-cumprimento da conduta prescrita pela norma primária (-c), estabelecendo como conseqüente (C') uma relação entre um dos sujeitos da relação da norma primária (S') e o Estado Juiz (S'''), para exercício da coerção estatal¹⁰⁶.

A relação processual contida no conseqüente da norma secundária, enquanto relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercitar sua pretensão (direito subjetivo de ir ao Estado-juiz), não revela, para os fins desta investigação, grande interesse. Assim, o corte metodológico efetuado restringiu-se às normas primárias, basicamente às normas primárias dispositivas – ainda que, conforme boa parte da doutrina, alguns casos de responsabilidade seriam decorrentes de normas sancionatórias (vide capítulo 3).

¹⁰⁶CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 316.

3.3 Normas gerais, abstratas, individuais e concretas¹⁰⁷

É frequente em doutrina a classificação das normas jurídicas em “gerais e abstratas” (leis) ou “individuais e concretas” (sentenças judiciais) como se de binômios necessários se tratasse. HANS KELSEN já explicitava tal distinção, afastando naquele momento o preconceito de que normas jurídicas só são as de caráter geral e abstrato, embora não definisse o que seria geral, abstrato, individual e concreto, nem esclarecia se os binômios seriam sempre os mesmos (“geral e abstrato”, “individual e concreto”):

A norma geral, que liga a um fato abstratamente determinado uma consequência igualmente abstrata, precisa, para poder ser aplicada, de individualização. É preciso estabelecer se *in concreto* existe um ato que a norma geral determina *in abstracto*; é necessário pôr um ato concreto de coerção – isto é, ordená-lo e depois executá-lo – para este caso concreto, ato de coerção, esse que é igualmente determinado *in abstracto* pela norma geral. Portanto, a aplicação de uma norma geral e abstrata a um caso concreto consiste na produção de uma norma individual, na individualização (ou concretização) da norma geral. E, por isso, a função da norma geral a aplicar também pode consistir em determinar o conteúdo da norma individual que é produzida através do ato judicial ou administrativo, da decisão judicial ou da resolução administrativa¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Nesse e no próximo tópico trataremos de duas classificações de normas jurídicas relevantes ao desenvolvimento do presente trabalho. Consoante AGUSTÍN GORDILLO já deixara assente não existem classificações certas ou erradas (verdadeiras e falsas), mas sim mais ou menos úteis - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 340. Outrossim, merece destaque a ressalva feita por AURORA TOMAZINI DE CARVALHO quanto aos problemas classificatórios decorrentes da falta de uma precisa delimitação do conceito de “norma jurídica” pela doutrina que leva a cabo tais classificações. Esclarece mencionada autora que trazendo a lume os planos de manifestação do direito, tais “ruidos” são facilmente superados. Consoante deixamos assente na nota nº 57, o sistema jurídico positivo é constituído de quatro subsistemas: o plano dos enunciados prescritivos (S1), planos nas proposições isoladas (S2), plano das normas jurídicas em sentido estrito (S3), e plano da sistematização das normas (S4). E, o termo “norma jurídica” pode ser utilizado para designar unidades de quaisquer desses planos (norma jurídica em sentido amplo). Vale dizer, se o cientista se assenta nos planos S1 e S2, não classifica normas jurídicas em sentido estrito, mas sim enunciados e proposições isoladas. As confusões tomam corpo quando, por falta de uma definição do sentido em que a expressão “norma jurídica” está sendo utilizada, isto é, em que plano se opera a classificação. Logo, se objetivamos classificar as normas jurídicas em sentido estrito (tal qual assentamos no item 3 do presente capítulo), é no plano das significações deonticamente estruturadas (S3) que a atenção deverá estar voltada - Ibidem, p. 339-375. E, é justamente nesse plano que residem as duas classificações tratadas no corpo do presente trabalho.

¹⁰⁸ KELSEN, Hans. Op. cit., p. 248 e seguintes.

NORBERTO BOBBIO aprofundou-se no exame de tal classificação, e propôs rompimento ao entendimento corrente de que era sempre necessária a conjugação dos binômios “geral e abstrata” e “individual e concreta”. Salientou que tais conceitos são independentes, podendo as normas jurídicas serem de quatro tipos:

Toda proposição prescritiva, e portanto, também as normas jurídicas, é formada de dois elementos constitutivos e portanto imprescindíveis: o *sujeito*, a quem a norma se dirige, ou seja, o destinatário, e o objeto da prescrição, ou seja, a ação prescrita. (...). Desse modo, obtêm-se não dois, mas quatro tipos de proposições jurídicas, ou seja, prescrições com destinatário universal, prescrições com destinatário singular, prescrições com ação universal, prescrições com ação singular.

(...). Em vez de usar indiscriminadamente os termos ‘geral’ e ‘abstrato’, julgamos oportuno chamar de ‘gerais’ as normas que são universais em relação aos destinatários, e ‘abstratas’ aquelas que são universais em relação à ação. Assim, aconselhamos falar em normas gerais quando nos encontramos frente a normas que se dirigem a uma classe de pessoas, e em normas abstratas quando nos encontramos frente a normas que regulam uma ação-tipo (ou uma classe de ações). Às normas gerais se contrapõem às que têm por destinatário um indivíduo singular, e sugerimos chamá-las de normas individuais; às normas abstratas se contrapõem as que regulam uma ação singular, e sugerimos chamá-la de concreta. (...). Desse modo, poderia ser proposta uma classificação fundada sobre as duas seguintes dicotomias: normas gerais e comandos [normas individuais], normas abstratas e ordens [normas concretas]¹⁰⁹.

LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ critica o critério utilizado pelo mestre italiano, haja vista que consoante destacamos linhas atrás o consequente normativo tem projeção semântica para o futuro, sempre, de maneira que ao se falar em “ação concreta” é ao consequente que estaria NORBERTO BOBBIO se referindo. Nesse sentido, entende LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ – entendimento esse com o qual partilhamos - que a abstração e a concretude são predicados definidos

¹⁰⁹ BOBBIO, Norberto. Op. Cit., p. 179-181

consonante o critério da realização, no tempo e espaço, do fato descrito no antecedente normativo, ao passo que generalização e individualização são caracteres definidos de acordo com estar ou não individualizado o sujeito – ou ao menos um deles – cuja ação é regulada pelo consequente normativo. Leciona referido autor que:

Segundo os critérios definidores propostos, a norma é:

- i) abstrata – quando o antecedente da norma jurídica descreve uma situação de fato, cuja ocorrência é possível, uma mera suposição, uma hipótese (é o caso de uma norma relativa ao imposto sobre a renda, veiculada por lei, que descreve em seu antecedente uma situação hipotética – ex.: se alguém auferir renda em certo local e tempo);
- ii) concreta – quando o fato descrito no antecedente da norma jurídica já se realizou no tempo e no espaço; descreve-se um fato já ocorrido, fato material, concreto (ex.: é o caso de uma norma, veiculada por sentença judicial, que decide litígio referente ao imposto sobre a renda e tem em seu antecedente a descrição de um fato já ocorrido – ex.: João auferiu renda de 100 no dia ‘d’ no local ‘l’);
- iii) geral – quando o consequente normativo regula o comportamento de uma classe de pessoas indeterminadas, não individualizadas, quer ocupem o pólo passivo (sujeito passivo indeterminado), quer ocupem o pólo ativo (sujeito ativo indeterminado)- (...) – ex.: o sujeito – qualquer um que realizar a conduta de auferir renda – está obrigado a entregar vinte por cento da renda auferida a União – sujeito ativo;
- iv) individual – quando o consequente normativo regula o comportamento de pessoas determinadas, individualizadas, isto é, tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo estão determinados, individualizados – (...); ex.1: João, sujeito passivo, está obrigado a entregar 20 à União, sujeito ativo, no local e prazo determinados; (...)¹¹⁰.

Assim, em razão da combinação dos conceitos acima explicitados, quatro tipos de normas podem surgir: a) norma abstrata e geral; b) norma abstrata e individual; c) norma concreta e geral; e d) norma concreta e individual. Destaque-se

¹¹⁰ QUEIROZ, LUÍS CESAR SOUZA DE. Op. cit., p. 51.

que o veículo introdutor de novos preceitos normativos (decorrente, portanto, do exercício da competência legislativa) configura-se como norma concreta e geral.

3.4 Normas de Estrutura e de Conduta.

Clássica, em doutrina, a organização das normas jurídicas em normas de comportamento (ou de conduta) e normas de organização (ou de estrutura). Autores como HANS Kelsen¹¹¹, HERBERT L. A. HART¹¹², NORBERTO BOBBIO¹¹³, RICARDO GUASTINI¹¹⁴ e PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁵ trabalharam com essa distinção (ainda que nominada de forma diversa). As normas de condutas seriam aquelas diretamente voltadas a regulamentar as condutas interpessoais, já as de estrutura¹¹⁶, a par de se dirigirem igualmente a condutas interpessoais – afinal, toda e

¹¹¹ Kelsen, Hans. Op. cit., p. 215 e ss.

¹¹² HART, Herbert. O conceito de direito, 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 111 e ss.

¹¹³ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. São Paulo: Edipro, 2011, p. 45-48

¹¹⁴ Salienta referido autor que: “El derecho moderno – a diferencia de otros sistemas normativos (más simples) – regula también, entre otras cosas, su propia creación e aplicación. Esto significa que el derecho, junto a las normas (llamadas ‘primarias’) que regulan la conducta de los ciudadanos, incluye (también) una larga serie de normas (llamadas ‘secundarias’) que regulan la creación y la aplicación del propio derecho por parte de los órganos del estado” (grifou-se). GUASTINI, Ricardo, Distinguiendo: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 399.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 145 e ss.

¹¹⁶ Em oposição a doutrinadores que questionavam a vinculação das regras de estrutura a normas secundárias (característica que imprime o “*status*” de norma jurídica *strictu sensu* a essas proposições), ante a ausência, na opinião deles, de meios de coerção ao órgão competente a realizar o procedimento de produção normativo em caso de descumprimento do mesmo, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO e TÁCIO LACERDA GAMA destacam ser a invalidação tal forma de coerção. Nas palavras de AURORA TOMAZINI: “Se o agente legislador não é competente, ou o procedimento realizado não é o próprio, os membros da comunidade (que tem o direito subjetivo, atribuído pelas normas de estrutura, de só serem obrigados por normas criadas por agentes competentes e procedimento próprio) têm o direito subjetivo de se socorrerem ao Estado-juiz para que este suspenda a aplicação ou invalide as normas criadas com vício de forma” - CARVALHO, Aurora. Op. cit., p. 359. Já TÁCIO LACERDA GAMA salienta que: “O ato de criar normas é uma conduta como outra qualquer. Podemos diferenciá-la das demais apenas pelo resultado, que é a produção de enunciados prescritivos a partir dos quais se podem elaborar as normas jurídicas. Ao confrontar esse resultado com o que prescrevem as normas jurídicas de competência, a conduta de criar normas jurídicas pode ser considerada lícita ou ilícita, conforme seja compatível ou não com a norma de competência primária. É fácil, então, relacionar a ideia de nulidade das normas jurídicas, ou invalidade, à ideia de sanção pelo exercício regular da competência” - GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 103. Entendemos como referidos autores, porém ressaltamos apenas que ao empregar o vocábulo sanção, TÁCIO LACERDA GAMA estava-se referindo ao que nominamos acima como “coerção”.

qualquer norma jurídica volta-se a tanto¹¹⁷-, têm por objeto direto regulamentar os comportamentos relacionados à produção de novas normas jurídicas¹¹⁸ (unidades jurídicas). Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO:

As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados a produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema ¹¹⁹.

Reitere-se que toda e qualquer norma tem por finalidade regradar condutas entre sujeitos, o que torna redundante a expressão “regras de conduta¹²⁰. No entanto, análise mais percuciente do sistema jurídico positivo nos revela a existência de normas que configuram verdadeiras condições sintáticas para criação de outras normas. Assim, embora tais unidades normativas tenham por objeto disciplinar relações intersubjetivas, a regulamentação recai sobre condutas específicas, isto é, sobre o comportamento de produzir novas normas jurídicas. Nesse sentido, a irretorquível síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO:

¹¹⁷ A classificação proposta por NORBERTO BOBBIO separava as regras de comportamento como disciplinadoras de condutas intersubjetivas, e as regras de estrutura como aquelas direcionadas criação, modificação e extinção de outras normas, dando a impressão de que estas últimas incidiriam, não sobre condutas entre sujeitos, mas sim sobre outras normas. CARVALHO, Aurora Tomazini. Op. cit., p. 356.

¹¹⁸ Trata-se, aliás, de característica intrínseca ao sistema jurídico. De fato, consoante destaca o professor PAULO DE BARROS CARVALHO, o sistema do direito oferece uma especificidade digna de nota: “suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 143.

¹¹⁹ Ibidem, p. 146.

¹²⁰ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO afirma que em sentido lato, “todas as normas jurídicas são de conduta”, configurariam, portanto, uma classe universal. Segue esclarecendo, porém, que algumas “destas normas, (...), estatuem como criar outras normas, elas formam uma subclasse própria, à qual denominamos ‘normas de estrutura’ todas as demais normas, formam sua classe complementar, a das ‘normas de comportamento’ ou ‘de conduta’ (em sentido estrito)” - Ibidem, p. 356-357.

As primeiras [normas de condutas] estão *diretamente* voltadas para as condutas das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema¹²¹

Semelhantemente destaca AURORA TOMAZINI DE CARVALHO que seriam de estrutura “as regras que instituem condições, fixam limites e prescrevem a conduta que servirá de meio para a construção de outras regras”¹²²; e de comportamento ou de conduta as normas que “prescrevem todas as outras relações intersubjetivas, reguladas juridicamente, desde que não referentes à formação e transformação de unidades jurídicas”¹²³.

Em suma, normas de estrutura são normas que regulam a criação do direito, disciplinando o órgão competente, a matéria e o procedimento próprio a produção de novos enunciados prescritivos. São normas que, ao disporem sobre outras normas, isto é, sobre a conduta de criar normas, possibilitam a modificação do sistema jurídico (aspecto dinâmico). No entanto, cumpre salientar que a par de ser correto o entendimento de que as regras de estrutura regulam o processo de produção do direito e que as normas de condutas são produtos desse processo, não há como se afirmar que as normas de condutas são as resultantes daquele processo. Em que pese poder ser, não o será necessariamente.

É dizer, as regras de estrutura disciplinam como criar normas jurídicas, porém, nem todo enunciado prescritivo criado consonante ao procedimento prescrito por aquelas (normas de estrutura) caracteriza-se como normas de conduta. Destarte, normas de estrutura também poderão ser resultantes daquele procedimento¹²⁴. É,

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 146.

¹²² CARVALHO, Aurora Tomazini. Op. cit., p. 356.

¹²³ Ibidem, p. 356.

¹²⁴ Ibidem, p. 357.

aliás, o que verificamos relativamente a lei complementar de normas gerais tributárias, prevista no art. 146 da Constituição Federal¹²⁵.

Em razão de nosso objeto de estudo centrar-se na possibilidade de os Estados-membros instituírem novas hipóteses de responsabilidade tributária, bem como eventuais balizas normativas a tanto, é sob as chamadas normas de estrutura que nossa atenção estará voltada. De fato, estamos falando, *em ultima ratio*, de competência legislativo-tributária¹²⁶ dos entes federados, fincando nossa análise, portanto, sob as normas regentes dessa produção normativo-tributária – normas de organização, ou de estrutura.

¹²⁵ Acerca do assunto, vide item 3 do capítulo 2.

¹²⁶ Conceito a ser esmiuçado no item 1 do próximo capítulo.

CAPÍTULO II – ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVO-TRIBUTÁRIA EM UM ESTADO FEDERADO

Poder, Estado, Federação e Autonomia são conceitos próprios da Teoria Geral do Estado que mantém estreita relação com as idéias de competência tributária. Essas relações evidenciam a importância do conceito de competência para compreender o que seja o próprio Estado e os seus modos de organização. Assim, na medida em que explicarmos o que é e como funciona o Estado, teremos novos elementos para enriquecer o sentido que atribuiremos à expressão “competência tributária”¹²⁷.

É sobre competência legislativo-tributária que o presente estudo, em última análise, versa. Afinal, as normas jurídicas – inclusive as que versam sobre responsabilidade tributária - serão válidas apenas se, e somente se, forem introduzidas no sistema em estrita observância ao que prescrevem as normas de produção normativa¹²⁸. E, consoante dito acima, estudar competência tributária é debruçar-se sobre o direito positivo em movimento, sobre seus processos de produção e aplicação, aos quais HANS Kelsen chamou de dinâmica jurídica¹²⁹.

Outrossim, a atribuição de competência legislativo-tributária é assunto umbilicalmente conexo à estrutura estatal escolhida por uma dada sociedade¹³⁰. Vale

¹²⁷ GAMA, Tácio Lacerda. Op.cit., p. 192.

¹²⁸ “É atributo do direito positivo, na qualidade de sistema autopoietico, controlar a criação, modificação e extinção dos seus elementos” – DARZÉ, Andrea M. Responsabilidade Tributária. Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010 p. 29.

¹²⁹ Nas palavras do mestre de Viena: “(...)podemos distinguir uma teoria estática e uma teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve-se, no entanto, observar-se, a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação. A produção das normas jurídicas gerais, isto é, o processo legislativo, é regulado pela Constituição, e as leis formais ou processuais, por seu turno, tomam à sua conta regular a aplicação de leis materiais pelos tribunais e autoridades administrativas. Por isso, os atos de produção e de aplicação (que como veremos, também é ela própria produção) do Direito, que representam o processo jurídico, somente interessam ao conhecimento jurídico enquanto formam o conteúdo das normas jurídicas, enquanto são determinados por normas jurídicas. Desta forma, também a teoria dinâmica do Direito é dirigida a normas jurídicas, a saber, àquelas normas que regulam a produção e a aplicação do Direito.” -KELSEN, Hans. Op. cit., p. 79-80.

¹³⁰ “Conforme argumenta a doutrina, em uníssono, é por força da circunstância de ser o Brasil uma Federação que o Sistema Tributário Nacional tratou de distribuir competência para que todos os entes federados pudessem ter sua própria fonte de receitas tributárias. Numa síntese: a repartição de

dizer, a conformação da competência legislativo-tributária (assim como das demais competências) terá por foco estruturar uma forma de Estado determinada, da mesma maneira que, consoante o delineamento da(s) competência(s) legislativo-tributária(s) realizado, uma determinada forma de Estado apresentar-se-á. De fato, ainda que não seja caractere suficiente, é consonante a maior ou menor “pulverização” dos âmbitos de competências legislativo-tributárias que um Estado Unitário ou Federativo pode também ser identificado.

Há de se deixar assente que a compreensão do que venha a ser a competência legislativo-tributária, e mais de perto, a competência legislativo-tributária dos Estados-membros brasileiros, perpassa necessariamente pelo esclarecimento da forma de Estado em que inserido. Afinal a forma estatal adotada é aspecto estruturante daquela competência. Antes, porém, de ingressarmos no exame do que caracterizaria o Estado Federal – escolha explícita da nossa sociedade - e suas consequências interpretativas (notadamente da função da lei complementar tributária nesse cenário), mister realizarmos alguns esclarecimentos semânticos quanto ao sentido em que utilizamos a expressão “competência tributária”.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

“Estamos cientes (...) de que as elucidações expressam opção por um sentido, em detrimento de outros igualmente possíveis. Por isso (...) usaremos a ambiguidade como recurso metodológico, para explorar sentidos variados, estabelecer diálogos, e assim, tentar perceber nuances que seriam imediatamente colocadas de lado por uma definição ortodoxa”¹³¹

competências impositivas decorre da forma federativa, mas esta forma não impõe, necessariamente, a repartição de competências” - GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 212.

¹³¹ GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 191.

1.1 Competência e Poder

O artigo 1º da nossa Constituição Federal principia prescrevendo que “Todo poder emana do povo que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente nos termos desta Constituição”. A menção, em nossa Carta Política, a “poder” não para, porém, aí. Já no art. 2º encontra-se o termo: “são poderes da União” o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Mais à frente, há um título inteiro (Título IV) tratando da “Organização dos Poderes”. Sem falarmos, no que nos interessa mais de perto, ter a Constituição reservado uma Seção (II) do Sistema Tributário Nacional as “limitações do poder de tributar”.

O sentido atribuído ao termo¹³², no entanto, além de polêmico, gera inúmeras controvérsias. Há quem equipare a ideia de “poder” à de “competência”; outros vinculam um ao outro, como se de relação entre gênero e espécie se tratasse; e há aqueles que defendem a diferença das acepções, bem como a inadequação do termo “poder” ao discurso da dogmática jurídica (relativa a “competência”).

GIULIANI FONROUGE, por exemplo, após explorar uma série de acepções que a doutrina empresta ao termo “poder”, acaba por concluir, ainda que implicitamente, pela possibilidade de as expressões “poder” e “competência” serem usadas como sinônimas, *verbis*:

A expressão poder tributário significa a faculdade ou a possibilidade jurídica do estado exigir contribuições com respeito a pessoas ou bens que se achem em sua jurisdição. Este conceito – tão genericamente consignado – tem dado

¹³² “O jurista usa a expressão poder, dando-lhe conotações diferentes, conforme a necessidade teórica, sem que os sentidos diferentes possam ser trazidos a um denominador comum, por exemplo: a) no Direito Público, o poder é assinalado nos processos de formação do direito, na verdade como um elemento importante, mas que esgota sua função quando o direito surge, passando daí por diante a contrapor-se a ele nos termos de uma dicotomia entre poder e direito, como se, nascido o direito, o poder se mantivesse um fenômeno perigoso, a ser controlado sempre em sentido de poder do Estado juridicamente limitado; b) assim, poder seria, inicialmente, *alguma coisa*, poder é coisa, uma substância, no homem, na natureza. Fala-se em força. Em faculdade ou capacidade de produzir obediência, atributo essencial da autoridade política, judiciária, legislativa, administrativa, policial; c) para o Direito, o poder como capacidade de produzir obediência é conceito intimamente ligado ao de direito subjetivo, e as vezes, até se confunde com ele. Nesse sentido, usa-se poder como faculdade, faculdade de exigir contribuições pecuniárias (poder tributário), faculdade de agir e reagir protegido pela lei (poder jurídico), faculdade para exercer certa função (poder legal ou competência), faculdade de exercer livremente a autoridade segundo o seu arbítrio em certas circunstâncias (poder discricionário) etc.” - FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito. São Paulo: Atlas, 2002, p. 19-20.

lugar a interpretações divergentes, que começam com a terminologia. Há quem fale de supremacia tributária (BERLINI), de potestate impositiva (MICHELI), de poder tributário (COCIVERA, ALESSO, STAMMATTI), poder fiscal (BIELSA), poder de imposição (INGROSSO, BLUMENSTEIN), poder tributário concebido como o poder geral do estado aplicado a determinado setor da atividade estatal, à imposição (HELSEN), *porém são variantes da idéia exposta*¹³³. (Grifou-se).

No mesmo sentido, FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA defende que o poder tributário constituiria um poder essencial do Estado, porém tal poder, num Estado Moderno, deixou de ser uma força, apresentando-se como poder jurídico, sujeito, portanto, ao ditames da ordem jurídica:

(...) el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte este poder, que no es, em definitiva, sino la facultade de imponer tributos que procuren al Ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Ahora bien, en el moderno Estado constitucional ese poder há dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejerce dictando normas¹³⁴

¹³³ FONROUGE, C.M. Giuliani. Conceitos de direito tributário. São Paulo: Lael, 1973, p. 30. Apud: GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 194.

¹³⁴ BUJANDA, Fernando Sáinz de. Estructura jurídica del sistema tributario. Revista de Derecho Financiero y de hacienda publica. Madrid: Editorial de derecho financeiro, 1964 , p. 9.

No mesmo sentido, HÉCTOR VILLEGAS¹³⁵, ALIOMAR BALEEIRO¹³⁶, MIZABEL DERZI¹³⁷, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹³⁸. De fato, consoante o último autor, cuja síntese e limpidez com que expressa seu pensamento é digna de transcrição, “Juridicamente, o poder tributário não é algo distinto da competência tributária”, e segue afirmando que “Aquele [poder] só tem sentido jurídico enquanto demarcado por esta”¹³⁹.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, distintamente, vê o poder como gênero e competência como espécie. Para tanto, utiliza-se, implicitamente, da relação feita pela doutrina processualista entre competência e jurisdição¹⁴⁰: poder enquanto plexo de faculdades impositivas do Estado, e competências suas subdivisões. Eis as idéias de referido autor:

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles está repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência, e exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas

¹³⁵ “A competência tributária (ou o poder tributário) é a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos (...)” - VILLEGAS, Héctor B. Curso de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1980, p. 82.

¹³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense: 1999, p. 16. Afirma o autor em outra obra que: “Há sim subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponda a parcela de poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário”. Idem. Direito Tributário Brasileiro, 13ª ed. rev. ampliada e atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Editora Forense, 2015, p. 62.

¹³⁷ “Se tomada competência no sentido específico e exclusivo de atribuição do poder de criar e disciplinar tributos, dentro dos limites constitucionalmente postos, a norma de competência resulta de uma subtração, logicamente feita: norma de competência = atribuição de poder tributário – imunidades (ou supressões parciais de poder tributário)” - BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi., p. 14-15.

¹³⁸ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In.: TORRES, Heleno Taveira (org). O ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004

¹³⁹ Ibidem, p. 9

¹⁴⁰ “A competência não se confunde com a jurisdição. Enquanto a jurisdição é poder, a competência constitui a capacidade para exercê-lo.” – MARINONI, Luiz Guilherme et. al. Curso de Processo Civil. Vol. 2. Tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p.56.

tributárias). *O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas jurídicas que formam a Federação*¹⁴¹. (Grifou-se).

Opondo-se radicalmente às duas propostas acima descritas – em que os termos “poder” e “competência” são vistos como convergentes, ainda que em certa medida -, GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴², ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, dentre outros¹⁴³, entendem que “competência” nada tem de afim a “poder”. Atribuindo a ideia de faculdade ilimitada ao “poder”, consequência lógica é a consideração de “competência” como algo em todo distinto, uma vez que é limitada por natureza. Nas palavras deste último:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional)¹⁴⁴.

Diante de tantos e tão razoáveis argumentos, parece acertada a conclusão de TÁCIO LACERDA GAMA para quem “a todos e a nenhum” assistiria razão. Esclarece

¹⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9ª ed., Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2008, p. 71.

¹⁴² SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Comentários ao código tributário nacional. Parte Geral. São Paulo: RT, 1975, p. 74.

¹⁴³ No mesmo sentido, Cristiane Mendonça entende que: “A competência tributária é submissa à ordem jurídica estatal. Os seus contornos e as suas especificidades encontram-se demarcados pelo próprio Direito. O seu fundamento de validade é encontrado no próprio sistema jurídico.

De modo contrário, é característica do poder tributário a desvinculação de quaisquer limites impostos por normas jurídicas, ou seja, a incondicionalidade e a não-limitação, o que de modo algum se coaduna com a concepção de competência” - MENDONÇA, Cristiane. Competência Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 45.

¹⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª ed. Malheiros: São Paulo, 2012, p. 565.

que esse seria mais um caso típico de conflitos verbais sem qualquer relevância conceitual, porém justificados (tais conflitos) por razões culturais. Destaca que, todas as correntes convergem em um ponto, qual seja o de que “as faculdades impositivas devem ser exercidas nos termos prescritos pela ordem jurídica, em especial pela própria Constituição da República”¹⁴⁵. Assim, o problema não tem raiz ontológica, como se o termo “poder” fosse algo sempre incontrastável e competência algo sempre “limitado”.

TORBEN SPAAK citado por TACIO LACERDA GAMA¹⁴⁶ afirma existirem razões culturais para a adoção de um ou outro termo. Consoante mencionado autor, é perceptível a preferência entre autores americanos e anglo-saxões pelo vocábulo “poder”, ao passo que entre os autores escandinavos, continentais, europeus e latino-americanos, há uma maior incidência do uso da expressão “competência”. Assim, conjuntamente com TACIO LACERDA GAMA¹⁴⁷, adotaremos a expressão “competência tributária” antes por questões culturais do que propriamente ontológicas – aliás, inexistentes.

1.2 Da pluralidade de acepções da expressão “competência tributária”

É certo que, a par da terminologia escolhida, restou assente linhas atrás que, numa primeira aproximação, todos os entendimentos mencionavam ser competências tributárias “faculdades impositivas” delineadas juridicamente. No entanto, dessa primeira (e instintiva) apreensão semântica derivam inúmeras acepções¹⁴⁸ distintas

¹⁴⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 198.

¹⁴⁶ Ibidem, ibidem.

¹⁴⁷ Ibidem, p. 199.

¹⁴⁸ A plurivocidade da expressão agrava-se ainda pela existência de um conjunto de termos com sentidos que se interseccionam com o de competência tributária, sendo o de capacidade tributária o mais notório. Capacidade tributária ativa é entendida como a possibilidade ostentada por determinado sujeito de direito de figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária, ou ainda como desempenho da tarefa administrativa que surge após o exercício da competência tributária. Capacidade tributária ativa como possibilidade de figurar como sujeito ativo de relação jurídica tributária: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 229; GERALDO ATALIBA, Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., 14ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 83. Já capacidade tributária ativa como desempenho de tarefa administrativa (atividade arrecadatória), vide ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, Op. cit., p. 259 e ss; e GERALDO ATALIBA. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário, p. 111.

com que a locução “competência tributária” é empregada. CRISTIANE MENDONÇA após coletar acepções¹⁴⁹ em doutrina e no próprio direito positivo (notadamente arts. 6º e 7º do CTN), acaba por identificar nada menos do que dez conceitos/definições com que o termo “competência tributária” é utilizado:

(i) aptidão para criar tributos *in abstracto*; (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos; (iii) poder de instituir e de exonerar tributos; (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos; (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem seus tributos; (vi) competência para legislar sobre matéria tributária; (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários; (viii) aptidão para criar tributos em concreto; (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas); ou (x) autorização jurídico-positiva para a criação e alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas)¹⁵⁰.

Partilhando da concepção de que “poder” seria dado pré-jurídico, ao passo que competência por ser dado jurídico, nasce limitada - tal qual a última corrente citada no tópico anterior -, mencionada autora já descarta, de início, quatro das dez acepções por ela encontrada. Ainda que não partamos do mesmo pressuposto, o fato é que optamos por uma questão cultural, e até mesmo por uma exigência científica – “depuração terminológica” -, pelo termo “competência tributária”, com o que já afastamos quatro das dez acepções acima arroladas.

¹⁴⁹ TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM também empreendeu interessante pesquisa semântica acerca do termo, encontrando seis acepções distintas para competência tributária, quais sejam: “ (1) indicativo de uma norma jurídica; (2) qualidade jurídica de um determinado sujeito; (3) relação jurídica (legislativa) modalizada pelo functor permitido entre o órgão competente (direito subjetivo) e os demais sujeitos da comunidade (dever jurídico de se absterem); (4) hipótese da norma de estrutura que prescreve no seu consequente o procedimento para a produção normativa; (...); (5) previsão do exercício da competência que, aliada ao procedimento para a produção normativa, resulta na criação de enunciado prescritivo que a todos obrigam, e que a denominaremos norma sobre a produção jurídica; e (6) veículo introdutor que tem no seu antecedente a atuação da competência e do procedimento previsto na norma sobre a produção jurídica, dando por resultado uma norma específica, que também, a todos obriga”- MOUSSALEM, Tárék Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 82.

¹⁵⁰ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 37-38.

A fim de chegar a uma definição mais rigorosa da expressão, isto é, verificar quais das outras seis acepções seria a mais adequada, CRISTIANE MENDONÇA passa a centralizar sua análise ao termo “tributário”, mais especificamente, ao conceito de “tributo”. É nesse sentido que também será nosso caminhar.

PAULO DE BARROS CARVALHO já salientara a plurivocidade do vocábulo “tributo”. Segundo referido autor, o termo apresenta nada menos do que “seis significações diversas, quando utilizado nos textos positivos, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência”¹⁵¹. Seriam elas: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação relativa ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de que é dotado o sujeito ativo; (iv) relação jurídica tributária; (v) norma jurídica tributária; (vi) norma, fato e relação jurídica.

A primeira seria a mais vulgar das proporções semânticas da palavra. Indicaria o próprio objeto (importância pecuniária) da obrigação tributária. Não se trata de referência encontrada apenas na linguagem vulgar, dos “leigos”, encontrando eco tanto em diplomas legislativos (art. 166 do CTN) quanto em doutrina. ALFREDO AUGUSTO BECKER chega a afirmar que o tributo seria “o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever”¹⁵², isto é, atenta-se ao objeto da prestação, ao conteúdo do dever jurídico, qual seja a soma em dinheiro.

Já a segunda acepção volta-se à própria prestação pecuniária, vale dizer, ao comportamento de certa pessoa – física ou jurídica – consubstanciado no pagamento de determinada quantia monetária. O foco aqui é ao dever jurídico, configurado por um “*dare*” dinheiro. Nesse sentido, ARNALDO BORGES, citado por PAULO DE BARROS CARVALHO, afirma que “Tributo é conduta humana. Esta conduta é conceituada por uma endonorma que estabelece o dever de alguém dar ao Estado certa soma de dinheiro (...)”¹⁵³.

Contraposta a essa segunda, a terceira acepção foca-se na exigibilidade que o liame jurídico oferece ao sujeito ativo. O acento, portanto, é do outro lado da relação jurídica, mais especificamente, do direito subjetivo de exigir-se a prestação pecuniária.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 19.

¹⁵² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5^a ed., São Paulo: Noeses, 2010, p.280

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 21

RUBENS GOMES DE SOUZA lecionara que “‘tributo’ [seria] a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei (...)”¹⁵⁴.

Já a quarta significação, ao invés de partir de um ou outro elemento da relação jurídica tributária – conteúdo patrimonial do objeto, direito subjetivo em favor do sujeito ativo ou dever jurídico cometido ao sujeito passivo -, lança luzes sobre o vínculo como um todo. “Tributo” seria, portanto, a relação jurídica tributária, o laço obrigacional, vista em sua integralidade. De forma sintética, sentencia GERALDO ATALIBA que “juridicamente, tributo se define como relação obrigacional”. Ainda, consoante magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Com o relato em linguagem competente do evento descrito na hipótese de incidência da regra tributária, instala-se, por força da imputação deôntica, um liame de conteúdo patrimonial, pois seu objeto é expresso em termos econômicos. Assim, numerosas construções doutrinárias empregam ‘tributo’ para designar a relação jurídica que se instaura por virtude do acontecimento daquele fato previsto no antecedente da norma¹⁵⁵

A quarta grandeza semântica refere-se a “tributo” como norma jurídica. A Constituição Federal é preta de prescrições que utilizam o termo “tributo” aludindo a norma ou plexo de normas jurídicas. Destarte, o Capítulo destinado ao “Sistema Tributário” estabelece, em vários dispositivos (arts. 153 e 155 da CF, por exemplo), que “competem” aos entes federados “instituir imposto sobre”. Ora, instituir tributo é, nas irretorquíveis palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, “tarefa legislativa que se contém na edição de normas jurídicas, determinadas e peculiares, cuja estrutura ante-supõe a descrição de um fato a que o legislador associa o surgimento de um vínculo jurídico”¹⁵⁶. Aliás, sendo o tributo instituição jurídica, e sendo o direito

¹⁵⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1954, p. 12

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 22.

¹⁵⁶ Ibidem, p. 23.

– como dissemos que era – um sistema de normas, não há como essa realidade não se configurar normativamente.

Por fim, a sexta e última acepção do termo é deveras ampla. Exprime toda a fenomenologia da incidência, abrange desde a norma instituidora da obrigação, perpassando o evento (acontecimento concreto da hipótese prevista no antecedente da norma instituidora) até o liame obrigacional originado com a ocorrência daquele fato. PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que é justamente nesse sentido amplíssimo que o art. 3º do CTN¹⁵⁷ propõe-se a conceituar “tributo”¹⁵⁸. Estabelece referido art. 3º que:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Esclarece o autor supramencionado que a referência à norma jurídica que estatui a exação tributária está contida na expressão “instituída em lei”. Destaque-se que nesse momento o dispositivo alude ao plano abstrato das formulações legislativas. Já ao explicitar que a prestação pecuniária não poderia constituir sanção de ato ilícito, o conceito legal faria menção ao fato concreto, ocorrido consoante a hipótese legal.

¹⁵⁷ Apesar das críticas formuladas em doutrina a tal conceito de tributo, trata-se de definição legal, estabelecida por nosso legislador e que não pode ser ignorada. Aliás, CARLOS E. ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN prelecionam que “(...) las definiciones del legislador obligan a todos los que usan y aplican las normas jurídicas a usar esas definiciones, es decir, a entender las correspondientes expresiones em el sentido que el legislador les atribuye e usarlas con este sentido” - ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *El Language del Derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983, p. 14. De fato, o conceito legal há de ser levado em conta, porém deve ser contextualizado com as demais unidades normativas do sistema jurídico, daí o porquê das críticas. Por não ser o objeto do presente trabalho, não as trataremos. Porém, sobre o assunto, antológica a discussão travada entre RUBENS GOMES DE SOUZA, PAULO DE BARROS CARVALHO e GERALDO ATALIBA acerca dessa definição legal - In: SOUZA, Rubens Gomes de. et al. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 32 e ss. Ainda, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 19 e ss; Idem. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 402 e ss. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹⁵⁸ Ibidem, p. 24.

Por fim, “por três insinuações¹⁵⁹ diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática”¹⁶⁰.

Contextualizando tal conceito no ciclo de positivação¹⁶¹ ou operação de concretização ou densificação do Direito¹⁶², tributo há de ser visto tanto como norma geral e abstrata quanto norma individual e concreta. E mais, tais normas seriam apenas as que instituem a obrigação jurídica tributária, vale dizer, normas adstritas ao fenômeno da incidência¹⁶³. Essa última ressalva é pertinente na medida em que

¹⁵⁹ De fato, “prestação” refere-se a dever subjetivo, “pecuniária” a objeto e “cobrada mediante atividade administrativa” ao direito subjetivo.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 24.

¹⁶¹ “Esse caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mas distantes, para chegar às proximidades da região material das condutas intersubjetivas, ou, em terminologia própria, iniciando-se por normas jurídicas gerais e abstratas, para chegar a normas individuais e concretas, e que é conhecido por ‘processo de positivação’, deve ser necessariamente percorrido, para que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais” - CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 294.

¹⁶² CANOTILHO, José Gomes. Direito Constitucional. 5ª ed. Almedina: Coimbra, 1991, p. 216

¹⁶³ Ao tratarmos de incidência normativa, a ideia que vêm a nossa mente é a de “norma jurídica caindo sobre o âmbito das condutas intersubjetivas e modificando-as conforme sua prescrição, com a produção dos efeitos que lhe são próprios” – CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 431-332. Assim, uma teoria sobre a incidência estuda como se dá a produção de efeitos da norma jurídica. E, nesse contexto, existem duas grandes correntes que explicam referido fenômeno. Consoante didático magistério de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “A teoria tradicional, seguindo os ensinamentos de PONTES DE MIRANDA e MIGUEL REALE, trabalha com a tese da incidência automática e infalível no plano factual. Essa ideia se amolda muito bem aos sistemas teóricos que não fazem distinção entre os planos do direito positivo (linguagem jurídica) e da realidade social (linguagem social), considerando-os como uma unidade na existencialidade do fenômeno jurídico”. Prossegue a autora destacando que, sob essa ótica, “a incidência é um fenômeno do mundo social. A norma projeta-se sobre os acontecimentos sociais juridicizando-os. Ela incide sozinha e por conta própria sobre os fatos, assim que estes se concretizam, fazendo-os propagar consequência jurídicas”. Assim, consoante esse posicionamento, incidência e aplicação seriam coisas distintas e ocorreriam em momentos distintos: “Primeiro a norma incide, juridicizando o fato e fazendo nascer direitos e deveres correlatos; depois, ela pode ou não ser aplicada pelo homem. A aplicação caracteriza-se como um ato mediante o qual a autoridade competente formaliza os direitos e deveres já constituídos com a incidência, (...)” – Ibidem, p.432-434. Já para PAULO DE BARROS, que trabalha com distinto referencial teórico – referencial esse adotado no presente estudo – só há normas jurídicas onde houver uma linguagem própria que as materialize. Referido autor separa o plano do direito positivo, formado exclusivamente por normas jurídicas e materializado em linguagem prescritiva, e o plano da realidade social, onde as relações intersubjetivas se concretizam no espaço e no tempo. Explica AURORA TOMAZINI DE CARVALHO que “O plano do direito positivo é sintaticamente fechado”, e constitui-se “numa linguagem própria (que não se confunde com a linguagem da realidade social), só permitindo o ingresso de elementos a ele exteriores (fatos sociais) quando relatados no seu código. Neste sentido, um fato do mundo social, para ser jurídico, não basta ser verificado de acordo com o descrito na hipótese normativa, tem que integrar no sistema do direito positivo, (...)”. É dizer, antes “da ocorrência verificada nos termos da hipótese ser relatada em linguagem competente e transformar-se em fato jurídico, nada existe para o mundo do direito, nenhum efeito de ordem jurídica é constatado. Somente com a produção de uma linguagem própria, que pressupõe um ato de vontade humano, instauram-se direitos e deveres correlatos desta natureza” – Ibidem, p.434-435. Consoante essa premissa, a incidência não é automática nem infalível à ocorrência do evento, ela depende da produção de uma linguagem competente, que atribua juridicidade ao fato, imputando-lhe efeitos jurídicos. Sob esse enfoque, inexistente diferença entre incidência e aplicação, afinal, para incidir a norma tem de ser aplicada. “A incidência na

podemos identificar no sistema inúmeros veículos normativos – tais como os que versam sobre administração tributária, definidores de competência dos órgãos estatais, estipuladores de deveres instrumentais, etc. – que não perfazem a estrutura do tributo, isto é, não conformam sua essência. PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que:

(...) são numerosos os postulados que regem a atividade impositiva do Estado (...). Todavia, são poucas, individualizadas e especialíssimas, as regras-matrizes de incidência dos tributos (...). Baseados nessa verificação empírica, nada mais congruente do que designar por norma tributária em sentido estrito àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra matriz de incidência fiscal, e de normas tributárias em sentido amplo todas as demais (destaques originais)¹⁶⁴.

Alguns esclarecimentos conceituais mostram-se, nesse momento, necessários. Não se confundir os conceitos de norma jurídica em sentido estrito – mensagem prescritiva (significação), organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional (juízo implicacional) construída a partir de enunciados prescritivos (suporte físico) - e em sentido amplo – proposições normativas (significações) -, assentados no capítulo anterior, com o de norma tributária em sentido estrito e em sentido amplo, utilizado pelo professor da USP e da PUC-SP. Ambas referências nesse momento – norma tributária em sentido estrito e em sentido amplo – conformam-se à noção de norma jurídica em sentido estrito, diferenciando-se apenas quanto ao conteúdo (significação) da mensagem prescrita. Se tratar acerca do fenômeno da incidência, configura norma tributária em sentido estrito; distintamente, se versar sobre assuntos correlatos (administração tributária, estipuladores de deveres instrumentais, etc.), norma tributária em sentido amplo. A fim de minimizar tais confusões terminológicas, prefere-se utilizar a expressão “regra-matriz de incidência tributária” – ou sua sinônima “norma de incidência tributária” - à “norma jurídica tributária em sentido estrito”.

norma se dá no momento em que o evento é relatado em linguagem competente, o que ocorre com o ato de aplicação” – Ibidem, p. 437

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 234-235

Feito esse parêntese, retomemos o raciocínio. Afirmamos que conceber tributo como norma jurídica equivale a equipará-lo a normas que o instituem, seja no plano geral e abstrato, regra-matriz de incidência tributária, seja no plano da aplicação, norma individual e concreta. Por se estruturarem, logicamente, sob a forma hipotético-condicional, teremos o antecedente e o conseqüente jungidos pelo functor implicacional. O antecedente da regra-matriz é composto, consoante magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, de três critérios¹⁶⁵: material (verbo pessoal + complemento), espacial (espaço territorial), temporal (átimo ou intervalo de tempo), responsáveis pela descrição normativa do fato que, uma vez verificado, faz irromper a relação jurídica tributária. Já o conseqüente da regra-matriz é integrado pelos critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), imprescindíveis a identificar, no plano da aplicação do direito (norma individual e concreta), os elementos da relação jurídica tributária (sujeitos e objetos). Assim, tributo como norma jurídica, num primeiro momento, seria regra-matriz de incidência tributária, “tributo em configuração estática”, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO:

(...) tributo, em sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados em si mesmos e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento do dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária¹⁶⁶

A regra-matriz, portanto, é do tipo geral e abstrata. Exige a produção de normas individuais e concretas¹⁶⁷. Afinal, “para que o direito se aproxime da conduta que objetiva disciplinar ele recorre a normas capazes de tocá-la (em sentido

¹⁶⁵ Outros autores desenvolveram propostas distintas de estruturação da norma de incidência tributária. Vide item 2.2 do próximo capítulo.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, p. 98

¹⁶⁷ Acerca da classificação da norma jurídica em geral, abstrata, individual e concreta vide item 3.3 do capítulo anterior.

figurado)¹⁶⁸, de modo mais incisivo”¹⁶⁹. E, é justamente esse papel de aproximação, de concretização de normas gerais e abstratas, que as normas individuais e concretas exercem. É o plano da aplicação do direito¹⁷⁰.

De fato, apesar de estruturada de forma minuciosa, isto é, com todos os critérios necessários à definição do fato jurídico tributário e identificação dos componentes da relação jurídica tributária¹⁷¹, a regra-matriz, de per se, é impotente para atingir seu fim – qual seja, instaurar a relação jurídica tributária. Para que a hipótese se constitua em fato jurídico e o consequente se torne relação jurídica tributária, faz-se necessário a expedição de norma individual e concreta, densificadora do comando contido na regra-matriz. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Sem uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem o fato relacional, que deixa atrelados os sujeitos da obrigação, não há que se cogitar de tributo”. Trata-se de “tributo em sentido dinâmico”, *verbis*:

(...) ao analisar um tributo, em sua configuração dinâmica, estaremos lidando com os fatos da vida real, que aconteceram no mundo da realidade física e, precisamente por isso, determinaram o nascimento de um liame jurídico que tem certos e individualizados não só os sujeitos (ativo e passivo), como também o próprio conteúdo do dever jurídico e seu correlato direito subjetivo¹⁷²

¹⁶⁸ Afinal, como já afirmado no capítulo anterior ao plano normativo (mundo do dever-ser) não é dada a possibilidade de tanger, “tocar”, o plano fático (mundo do ser).

¹⁶⁹ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 55.

¹⁷⁰ Acerca do fenômeno de aplicação do direito, leciona JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que: “(...) a aplicação de uma norma geral a um caso concreto consiste na criação de uma norma individual estabelecida em ato judicial ou administrativo. (...). A aplicação do Direito por um órgão jurídico pressupõe que esse órgão estabeleça o sentido da norma a ser aplicada. A interpretação é um *processus* intelectual ligado, por essa via, à aplicação do Direito. (...). Na medida em que deve ser aplicada, toda norma jurídica – e não apenas a norma legal – necessita de interpretação. Consiste, então, a aplicação do Direito, sob esse aspecto, na realização de atos jurídicos individuais com base em normas jurídicas gerais, em decorrência de um processo de concreção dessas normas gerais, disciplinado pela ordem jurídica. Aplicar o direito é integrar ou concretizar o juízo hipotético contido em norma jurídica” - BORGES, Souto Maior. Lançamento Tributário. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 109.

¹⁷¹ “Mínimo irredutível de manifestação do deontico”, na já clássica expressão do professor Paulo de Barros Carvalho - CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 106.

¹⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, p. 100

Assim, dada a ocorrência do evento (ocorrência no mundo físico do fato descrito no antecedente da regra-matriz), o sujeito competente (agente da administração, particular ou juiz¹⁷³) produz norma individual e concreta, preenchendo os critérios da norma de incidência (regra-matriz) com dados factuais, relativos ao evento. Transforma-se a abstração em concretude e a generalidade em individualização, fazendo irromper a relação jurídica tributária. O antecedente da norma individual e concreta, portanto, é composto pela descrição do evento ocorrido, pelo fato jurídico, ao passo que o consequente o é pela relação jurídica tributária daquele fato nascida. Nas palavras de CRISTIANE MENDONÇA:

É preciso que a ocorrência do evento seja reconhecida no plano normativo, por meio de norma emitida por sujeito competente e de acordo com o procedimento antevisto em lei¹⁷⁴, para que surjam o fato jurídico tributário e, correlativamente, a relação jurídica tributária¹⁷⁵.

Destaca referida autora, ainda, que tratar tributo como uma categoria normativa é pensar no sistema jurídico global, composto tanto por normas gerais e abstratas quanto por individuais e concretas. Coerente, portanto, a conclusão a que CRISTIANE MENDONÇA chegou de que a competência tributária seria a “autorização jurídico-positiva para criação e alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas)”. Tal conceito consubstancia a última das dez acepções levantadas, inicialmente, pela autora. Advirta-se, porém, que a materialidade a que se referem tais enunciados prescritivos é tão somente aquele relativo à incidência¹⁷⁶ – decorrência lógica do conceito de

¹⁷³ Aqui no especialíssimo caso previsto no art. 145, VIII da Constituição Federal de 1988.

¹⁷⁴ Eurico Marcos Diniz de Santi já chama a tenção ao fato de que a validade jurídica nada mais seria que “a pertinência de um documento normativo ao direito posto” - SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p.53.

¹⁷⁵ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p.56.

¹⁷⁶ LUÍS EDUARDO SCHOUERI tem entendimento semelhante, verbis: “Tampouco se confunde a competência tributária com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Aquela, como afirmado, versa sobre a instituição de tributos, enquanto a última cogita normas gerais tributárias” - SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 252.

tributo adotado pela autora¹⁷⁷. Ainda, destaca a autora que a competência tributária, enquanto autorização para produção e alteração de normas veiculadoras de tributos, “está contida no consequente da norma de competência tributária”¹⁷⁸. E nem poderia ser diferente, isto é, por estarmos falando de instituto jurídico, a competência tributária só pode ser fruto de previsão normativa¹⁷⁹. Logo, há de se atentar que competência tributária está contida no consequente da norma de competência tributária – não se devendo tomar uma pela outra.

De forma semelhante, porém alargando o espectro material sobre o que veiculado nas referidas normas jurídicas, TÁCIO LACERDA GAMA define competência tributária como a “aptidão, juridicamente modalizada, como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”¹⁸⁰. E, da mesma forma que a autora supramencionada, distingue competência tributária de norma de competência tributária:

A locução ‘norma de competência tributária’ pode ser entendida como o signo, formado com base nos textos de direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu consequente, os limites materiais da competência tributária¹⁸¹.

¹⁷⁷ A autora inclusive pontua que nada impede que a competência legislativo-tributária seja compreendida em sentido mais largo, abarcando, a autorização que os órgãos legislativos possuem, a edição de enunciados prescritivos que além de instituição de tributos versem também sobre arrecadação e fiscalização. Ressalva, porém, que nesse caso o significado do termo tributo não seria aquele estabelecido pela autora (normas jurídicas – geral e abstrata, e individual e concreta – relativas a incidência) - MENDONÇA. Cristiane. Op. cit., p. 104.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 79

¹⁷⁹ Nesse sentido, sentencia Tercio Sampaio Ferraz Jr. que “(...) para que um sujeito seja capaz ou competente, é preciso o estabelecimento, por meio de normas, da autorização para agir e das respectivas condições” - FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 157.

¹⁸⁰ GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 226-227.

¹⁸¹ Ibidem, p. 227.

O que há de deixar assente, portanto, é que “competência tributária” e “norma de competência tributária” não são termos sinônimos. A autorização para introduzir enunciados prescritivos modificadores do sistema de direito positivo tributário faz parte do conseqüente da norma jurídica de competência tributária. A postura lógica dessa norma de produção normativa (ou norma de estrutura) será objeto de cuidado no próximo capítulo. Por ora, convém tomarmos algumas posições relativamente a “competência tributária”.

Primeiramente, e em consonância com a própria conceituação de tributo feita linhas atrás, seguimos as conclusões de CRISTIANE MENDONÇA, circunscrevendo a materialidade¹⁸² dos enunciados prescritivos introduzidos – frutos do exercício da competência tributária - à incidência tributária. É dizer, competência tributária seria a autorização jurídico-positiva para criação ou modificação dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos, isto é, normas regentes do fenômeno da incidência, regentes do *an e quantum debeatur* (critérios das normas jurídicas tributárias). É corrente a lição de que a competência tributária seria matéria exclusivamente constitucional, afirmando-se, inclusive, que os dispositivos constitucionais já criariam os tributos. Entretanto, consoante pontuaremos, mais à frente, não aderimos a tal entendimento.

Segundo, em que pese à importância das normas individuais e concretas no plano sistêmico, nossa atenção ficará centrada na outorga, aos diferentes entes estatais, de autorização para produzirem normas tributárias gerais e abstratas, ao que designaremos competência legislativo-tributária. Aliás, há de se rememorar o que dito no primeiro capítulo, de que a redução formal do objeto – corte metodológico – é

¹⁸² Aliás, consoante bem pontuado por CRISTIANE MENDONÇA, nada impossibilita que a competência legislativo-tributária seja compreendida de forma mais lata – tal como definida por TÁCIO LACERDA GAMA-, isto é, como a “habilitação que os órgãos legislativos possuem para editar enunciados prescritivos (gerais e abstratos) que versem direta ou indiretamente sobre a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributo” - MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 104. Prossegue a autora esclarecendo que ante as premissas cravadas, adotou um conceito mais restrito – do qual partilhamos. Salienta ainda que não ignora “a competência para legislar sobre matéria tributária em geral, atribuída às pessoas políticas pela Constituição Federal vigente, nem tampouco desconsideramos a sua importância no plano da Ciência do Direito. (...) Trata-se, em realidade, de fixação de um dos conceitos semânticos que a expressão encampa” - Ibidem, Ibidem. Por essa razão, passa a designar por “competência legislativo-tributária em sentido estrito ‘a autorização que as pessoas constitucionais recebem para a edição e a modificação das regras-matrizes de incidência tributária, instituidoras de seus respectivos tributos; e por ‘competência legislativo-tributária em sentido amplo’ a competência de que são dotadas as pessoas jurídicas de direito público interno, para a edição de todos os demais dispositivos normativos em matéria tributária” - Ibidem, p. 105. A acepção estrita de competência legislativo-tributária é a que interessa a autora e a nós, de forma que é consoante esse significado que a expressão “competência legislativo-tributária” será por nós utilizada.

condição para o conhecimento científico. E, como afirma TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, tal corte é medida arbitrária do sujeito cognoscente¹⁸³. Prosseguindo em nosso corte metodológico, devemos esclarecer ainda que, dado o foco último da presente pesquisa (autorização aos Estados- membros a veicularem normas que versem sobre responsabilidade tributária), e apesar de constatar-se que em nosso sistema jurídico a edição de normas tributárias gerais e abstratas não é monopólio dos órgãos legislativos¹⁸⁴, não nos imiscuiremos no exercício dessa competência pelos órgãos executivo e judiciário. Assim, a reflexão limitar-se-á ao exame da competência legislativo-tributária *stricto sensu*.

Ainda que partindo de outro ângulo de análise, ROQUE ANTONIO CARRAZZA chega a conclusões semelhantes¹⁸⁵. Sentencia referido autor que competência tributária seria a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”¹⁸⁶. Mais detalhadamente, esclarece o professor da PUC-SP que “competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidências, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas”¹⁸⁷. E, assim o é, por decorrência lógica do princípio da legalidade, *verbis*:

(...) por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio da lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an*

¹⁸³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 34.

¹⁸⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que o Presidente da República, quando baixa decreto sobre imposto de Renda; o Ministro, ao editar instrução normativa; o magistrado, ao julgar causas produzindo normas individuais e concretas; o funcionário da Administração Pública, que realiza o lançamento tributário ou que participa do julgamento de eventual impugnação administrativa; e, até mesmo o contribuinte, quando põe em marcha o procedimento produtivo da norma individual e concreta, a exemplo do que ocorre com tributos como IPI, ICMS e ISS, estão todos eles investidos de competência tributária. - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 228

¹⁸⁵ Ainda que, em um primeiro momento referido autor pareça alargar seu conceito de competência tributária, a abranger a autorização não só para que os entes federados instituam os tributos, mas também para “estabelecerem o modo de lança-los e arrecadá-los, (...)”. - CARRAZZA, Roque Antonio. Op.cit.,p. 566-567. Na sequência, porém, o professor da PUC-SP, afirma que a competência tributária se circunscreve à autorização legislativa para versar acerca da incidência tributária, isto é, dos “elementos essenciais da norma tributária, os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo” - Ibidem, p. 367.

¹⁸⁶ Ibidem, p. 566.

¹⁸⁷ Ibidem, p. 367.

e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo, sua alíquota¹⁸⁸.

Fixado o conceito de competência tributária, circunscrevendo-o à autorização para criar ou modificar, legislativamente, os enunciados relativos à regra-matriz de incidência tributária, é preciso que avancemos. O Brasil conforma-se como um Estado Federal, opção organizacional essa que implica descentralização, vale dizer, a convivência harmônica entre esferas de competências (legislativas e administrativas) distintas. No próximo item (2) analisar-se-ão os caracteres essenciais a um Estado Federal, cotejando-os à escolha do nosso constituinte. Tal exame tem por finalidade identificar, de forma mais crítica e sistemática, a função da lei complementar em matéria tributária – perquirição que será realizada no item 3 do presente capítulo.

Antes, porém, de prosseguirmos ao item 2, uma última questão merece ser pontuada: referimo-nos à discussão quanto a criação ou não de tributos já na esfera constitucional.

1.3 A Constituição cria tributos?

Deixamos assente no item anterior que estudar competência tributária é debruçar-se sobre o direito positivo em movimento, sobre seus processos de produção e aplicação, a chamada dinâmica jurídica. Salientamos também que, apesar de as normas individuais e concretas serem imprescindíveis nesse processo de produção jurídica, a competência tributária é usualmente conceituada pela doutrina como a aptidão ou faculdade para criar abstratamente o tributo, observando-se, obviamente, o procedimento previsto para tanto. Ainda que o conceito de competência tributária dado linhas atrás compreenda tanto a criação de normas gerais e abstratas, e individuais e concretas, reduzimos nossas especulações aquele campo (veiculação de normas gerais e abstratas).

¹⁸⁸ Ibidem, ibidem.

Outrossim, afirmamos – *en passant* – que a grande maioria¹⁸⁹ da doutrina defende que as normas regentes da competência (normas de competência) localizam-se no altiplano constitucional. Consoante tal entendimento, tratar-se-iam de normas de estrutura, localizadas na Constituição Federal, dirigidas ao legislador, autorizando-o, isto é, permitindo-lhe instituir, por meio de lei, geralmente ordinária, abstratamente, o tributo. E, é nesse momento, ante a extensão e rigidez da normatização levada a efeito por nosso constituinte¹⁹⁰, que doutrina discute se a competência tributária seria a aptidão para que o legislador infraconstitucional crie, em abstrato, o tributo, ou apenas institua o tributo, completando a sua regra-matriz de incidência, a partir dos elementos indispensáveis já presentes no texto Constitucional.

Tal questionamento faz-se presente na medida em que, diferentemente de outros países, os dados essenciais da norma jurídica de incidência dos tributos são apresentados já na Constituição Federal. Daí a afirmação de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA de que o legislador constitucional prescreveu a norma-padrão de incidência, o mínimo necessário, o átomo de cada tributo, na qual consta “(...) a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível”¹⁹¹. No entanto, em que pese a tais afirmações, entende referido jurista, assim como a grande maioria dos doutrinadores pátrios que a Constituição Federal não cria tributos, limitando-se a distribuir competências entre as pessoas políticas para que elas o façam¹⁹².

¹⁸⁹ Entende de forma distinta Luís Eduardo Schoueri. Sustentando que nosso legislador constitucional nem sempre se valeu de conceitos para discriminação da competência tributária, isto é, utilizou-se, em grande medida, de tipos, há, nesses casos, a necessidade de lei complementar para definir os critérios da regra matriz de incidência. Assim, há a participação da Lei Complementar – de normas gerais – na conformação das competências tributárias - SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 251 e ss.

¹⁹⁰ Antológica a lição de Geraldo Ataliba para quem “(...) em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norte-americano, por exemplo, o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário, onde a constituição ficou no ditame de princípios genéricos mais amplos.” - ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 18.

¹⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 579

¹⁹² “Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e os Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo.” (Ibidem, p. 575 e ss.). Ainda, Gerado Ataliba salienta que: “Definindo o âmbito e as matérias sobre que podem as pessoas políticas legislar, a constituição, implicitamente, confere faculdade para que a lei, assim produzida, institua serviços ou crie órgãos prepostos a certas atividades. (...). Coerente, portanto, em matéria tributária, que também não crie a Constituição qualquer tributo (...).”

Pouquíssimas vozes dissonantes, capitaneadas JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁹³, sustentam que a Constituição criaria, sim, tributos. Partindo da premissa de que toda norma jurídica encontra seu fundamento de validade nas normas constitucionais, e tendo em mente a visão dinâmica do sistema jurídico (processo de produção normativa), afirma, referido autor, que todo ato de criação normativa, também já o é de aplicação. Dito de outra forma, compreende o autor que se partindo de uma visão sistemática do direito, o processo de criação, de instituição, do tributo já se iniciara na Constituição Federal, ainda que necessária a integração por leis complementares, ordinárias e eventualmente outros atos infralegais. Nas próprias palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

Uma visão dinâmica, e não estática, do sistema constitucional tributário porá a descoberto que o processo de instituição (criação) do tributo, iniciado com a outorga constitucional da competência tributária, se integra, observadas as respectivas competências, com a superveniência das leis complementares, ordinárias e eventualmente outros atos normativos.

O insuficiente não é, em tal caso, equiparável ao inexistente. O tributo parcialmente estruturado na Constituição é algo já existente, embora a estruturação postule a superveniência da legislação integrativa.

(...)

É tão despropositado sustentar que a Constituição não “cria” o tributo, porque apenas, dada a índole e a função peculiares das normas constitucionais, não esgota a disciplina normativa ou, melhor dito, o regime jurídico do tributo (que é constitucional e infraconstitucional, ao mesmo tempo), quando seria, invertendo o raciocínio, afirmar que a lei ordinária não ‘cria’ o tributo, porque, sem outorga constitucional, a competência tributária não existe e muito menos a função legislativa no âmbito tributário pode ser exercida. Sob qualquer ângulo e na extremidade de qualquer desses dois argumentos, a crítica revela a sua precariedade a insuficiência teórica do cânone doutrinário

O nosso diploma constitucional, embora minucioso, extenso, abrangedor e quase que exaustivo, simplesmente limitou-se a conferir competências legislativas para que o Congresso Nacional ou as Assembléias Legislativas dos Estados ou Câmaras Municipais criem os diversos tributos” (Grifou-se) - ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, p. 121. No mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra-Matriz do ICMS. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 20 e ss.

¹⁹³ Além do professor da UFPE, podemos citar BARRETO, Aires Fernandino. Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais. 2º ed. Max Limonad, 1998, p. 33-35; VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 610-618.

da separação absoluta entre a competência para tributar e a instituição do tributo em lei i¹⁹⁴

Baseando-se nas lições de HANS Kelsen, concluiu JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que toda norma jurídica é, concomitantemente, ato de criação e de aplicação (execução) do direito. Afirmar HANS Kelsen, ao tratar do assunto – isto é, da criação, aplicação e observância do Direito - , que a aplicação da norma que estabelece o processo de produção de outra norma ocorre quando esta última é produzida, afirmando ser a distinção entre os “(...) atos de criação e ato de aplicação do Direito (...)” um equívoco, a não ser quando estivermos diante dos casos-limite – “(...)a pressuposição da norma fundamental e a execução do ato coercitivo (...)” – nos quais haverá tão-somente produção do Direito e sua aplicação, respectivamente. Em suas palavras: “(...) todo ato criador de Direito deve ser um ato aplicador de Direito”¹⁹⁵.

O direito positivo é uma ordem hierarquicamente escalonada, em cujo ápice encontra-se a norma hipotética fundamental, de caráter geral. Por meio do denominado processo de concreção das normas, as normas de inferior hierarquia aplicam a norma que lhe é superior, criando outras normas de caráter mais específico. Segundo JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, criar o Direito é progressivamente estabelecer normas mais individualizadas. Esse processo – contínuo – desenrola-se até o momento em que, a partir da aplicação da lei especial, cria-se a norma individual. Dessa forma, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES sustenta que não têm razão aqueles que, ao atacar a sua tese, argumentam no sentido de haver uma distinção absoluta

¹⁹⁴ BORGES, José Souto Maior. “A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços”. In: *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia* 10. Ano I. Agosto/1976, p. 26-27.

¹⁹⁵ Kelsen, Hans. Op. cit., p. 260-262. Destaca referido autor que “...a norma fundamental determina, de fato, a criação da Constituição, sem que ela própria seja, ao mesmo tempo, aplicação de uma norma superior. Mas a criação da Constituição realiza-se por aplicação da norma fundamental. Por aplicação da Constituição, opera-se a criação das normas jurídicas gerais através da legislação e do costume; e, em aplicação destas normas gerais, realiza-se a criação das normas individuais através das decisões judiciais e das resoluções administrativas. Somente a execução do ato coercitivo estatuído por estas normas individuais – o último ato do processo de produção jurídica – se opera em aplicação das normas individuais que a determinam sem que seja, ela própria, criação de uma norma. A aplicação do Direito é, por conseguinte, criação de uma norma inferior com base numa norma superior ou execução do ato coercitivo estatuído por uma norma (...) E há um ato de positiva criação jurídica que não é aplicação de uma norma jurídica positiva: a fixação da primeira Constituição histórica, que se realiza em aplicação da norma fundamental, a qual não é posta mas apenas pressuposta” - *Ibidem*, p. 261-262. Semelhantes são as lições de NORBERTO BOBBIO, para quem “Todas as fases de um ordenamento são, ao mesmo tempo, executivas e produtivas, à exceção da fase de grau mais alto e da fase de grau mais baixo”. - BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 62.

entre o momento da atribuição constitucional de competência tributária e a “integração” do tributo pela lei ordinária. Por fim, afirma que “(...)a fixação constitucional, pelo mecanismo da competência, do âmbito material de validade das leis tributárias é criação do direito e pois criação do tributo (criação de normas tributárias)”¹⁹⁶.

PAULO DE BARROS CARVALHO procurou demonstrar o suposto equívoco presente no raciocínio do professor da UFPE. Na pena do referido autor:

A redução ao absurdo, muito empregada em teoremas matemáticos, exhibe, com forte conotação, todo o desconcerto da tese de Souto Maior Borges. Realmente, se atinarmos à circunstância de que as chamadas normas individuais se compõem na conformidade de outras regras que lhes são superiores, e estas em outras, sempre na procura do abrigo final, situado no ápice da pirâmide, verificaremos, por certo, que a sentença judicial só será válida se mantiver consonância com um ou mais dos supremos mandamentos inscritos na Constituição. Isso não significa asseverar que é o legislador constitucional que cria a sentença. De modo idêntico, dessumiríamos que o ato jurídico-administrativo do lançamento é obra do constituinte, responsável integral por todas as realidades do direito positivo¹⁹⁷

Com tal magistério concorda ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, concluindo que “a Lei Maior limitou-se a atribuir competências à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal”, de forma que as exações “só surgirão, *in abstracto*, quando editada, por meio de lei, a norma jurídica tributária, e, *in concreto*, quando acontecer no mundo físico, o fato imponível”¹⁹⁸. Compartilhamos desse entendimento, isto é, de que a Constituição não cria tributo. Porém, trazemos um outro argumento, coerente ao conceito de tributo adotado no presente trabalho.

Destacamos que tributo seria norma jurídica (geral e abstrata; individual e concreta) regente do fenômeno da incidência. É dizer, só há que se falar em tributo após a introdução, por veículo legislativo adequado e consoante o procedimento juridicamente previsto, de enunciados prescritivos conformadores do fenômeno da incidência. E, ao

¹⁹⁶ BORGES, Souto Maior. ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada. Revista de direito tributário, v. 2, 1977, p. 65

¹⁹⁷ CARVALHO, A Regra Matriz de Incidência do ICMS, p. 20-21.

¹⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 577.

falar-se em procedimento juridicamente previsto referimo-nos, obviamente, a normas de estruturas, isto é, a normas de competência tributária. E, algum dos enunciados prescritivos conformadores de referidas normas de competência tributária (normas de estrutura) estão localizados nas leis complementares de normas gerais tributárias.

Destarte, consoante examinaremos no próximo capítulo, ao debruçarmos-nos sobre a estrutura da norma de competência tributária, verificaremos que o preenchimento semântico de algum de seus critérios – o de limitações formais e materiais, localizado no conseqüente dessa norma - , perpassa o exame de dispositivos veiculados em lei complementar tributária. É dizer, apenas quando ingressamos nos enunciados prescritivos localizados em lei complementar de normas gerais, enunciados esses regentes da competência tributária dos entes federados – “normas” de produção normativa, portanto – é que, muitas vezes, conseguimos dar a conformação final da norma de competência, identificando as condições impostas pelo sistema jurídico a instituição de tributos (normas reguladoras da incidência tributária).

Em assim sendo, só com o exame dos diplomas legislativos de normas gerais tributárias (leis complementares) é que todos os parâmetros, a que o legislador deve se ater quando do exercício da competência legislativo-tributária, seriam conhecidos. Dito de outra forma, a regra-matriz tributária “em potência” não é apreensível tão somente pela análise de dispositivos constitucionais. Só com o exame das leis complementares tributárias é possível visualizar, ainda que de forma rudimentar, a moldura da norma tributária resultante do eventual exercício da competência. E, antes desse momento, não há como se falar em criação, ainda que incipiente, do tributo. O processo de concretização (individualização, ou aplicação da norma de competência tributária), e, portanto, de criação do tributo na visão da doutrina minoritária, com a estruturação das balizas mínimas da norma de incidência a ser criada, só se torna possível com a análise tanto dos enunciados constitucionais quanto dos veiculados em leis complementares de normas gerais.

Para além dessa constatação, não podemos esquecer que o conceito de tributo adotado no presente estudo exige o exercício da competência tributária – lei(s) cujos enunciados estabeleçam os critérios da regra-matriz de incidência tributária. Tal exercício, por sua vez, pressupõe a observância da norma de competência tributária – norma essa cuja compostura perpassa enunciados prescritivos localizados na Constituição Federal e em lei complementar tributária.

Por essas razões, a despeito da força argumentativa da corrente capitaneada por SOUTO MAIOR BORGES, entendemos que a Constituição não cria tributos, os quais nascem apenas com a veiculação dos enunciados prescritivos regentes da incidência tributária.

2. ESTADO FEDERAL

“Quando uma Federação é instituída, (...), a Constituição existe como um ato de organização atributiva de competências, e para que os agentes governamentais possam agir segundo um quadro objetivo formalmente configurado e juridicamente delimitado pelo direito”¹⁹⁹.

Afirmamos linhas atrás que a atribuição de competência legislativo tributária é assunto umbilicalmente conexo à estrutura estatal escolhida por uma dada sociedade. O delineamento da competência legislativo-tributária (assim como das demais competências) terá por foco estruturar uma forma de Estado determinada, assim como é por meio da análise da repartição de competências levada a efeito em um dado ordenamento jurídico que se identifica a forma estatal escolhida.

Logo, mostra-se em todo relevante que investiguemos quais os caracteres identificadores de referida forma estatal – por nós expressamente adotada (art.1º da Constituição Federal) -, a fim de compreender, de forma contextualizada, o papel da repartição de competência tributária na estruturação do Estado Federal. Ultrapassado este ponto, mostra-se imprescindível que foquemos nosso olhar na repartição de competência legislativo-tributária levada a efeito pelo nosso Constituinte, olhar esse que abarca a lei complementar em matéria tributária (item 3 do presente capítulo).

¹⁹⁹ ZIMMERMANN, Augusto. Teoria Geral do Federalismo Democrático. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2014, p. 74.

2.1 ASPECTOS ESSENCIAIS DE UM ESTADO FEDERAL

Notória a diversidade de “delineamentos” do federalismo nos Estados optantes por tal organização institucional²⁰⁰. Fascinante ainda o poder de adaptação do federalismo, forma de estruturação estatal que, apesar de erigida sob a influência das ideias liberais do século XVII (Constituição Norte-Americana de 1787), consegue manter-se atual mesmo em épocas marcadas pelo intervencionismo estatal - realidade hodierna.

Assim, parece em todo relevante questionar-se, inicialmente, acerca da própria possibilidade de, em se analisando diferentes Estados reputados federais, apontar-se um como “o verdadeiro”. Ou ainda, elencarem-se características que devem estar presentes em todo e qualquer Estado que se considere federal.

Tendo tais angústias como mote de pesquisa, RAFAEL MUNHOZ DE MELLO, optou pela análise de três aspectos essenciais para todo e qualquer Estado que adote a forma federal: “estrutura da ordem jurídica de uma federação; os traços característicos do federalismo; as técnicas de repartição de competência²⁰¹”²⁰². E será sob a regência²⁰³ de tal estudo que o presente estudo, neste tópico, prosseguirá.

²⁰⁰ Trata-se de uma opção dos Estados adotar a forma federativa de organização. E tal opção é feita, obviamente, com base nas mais experiências históricas (de cada país), o que significa dizer ser escolha realizada por diferentes motivações – criação ou preservação de uma unidade política, incremento da ordem democrática etc. Nesse sentido Sampaio Dória afirma que o conceito de Federação é “sensível a flutuações nas estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo variáveis ocorrentes em cada etapa de sua história” - DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Discriminação de rendas tributárias. São Paulo: José Bushatsky, p. 10. Ainda Tácio Lacerda Gama pontua que “a própria idéia de Federação é vaga. Quanto de autonomia deve ser atribuído à União e aos Estados para que se possa falar em Estado Federal? Incluir os municípios entre seus entes faz do Brasil uma Federação distinta das demais? Quanto da arrecadação total de tributos deve ser atribuído a cada ente federativo para que se possa falar em efetiva autonomia? São perguntas que não encontram respostas precisas. O dato a ser destacado é que, como todos os demais conceitos, o sentido de Federação varia segundo o contexto político, econômico, jurídico e cultural que é mencionado - GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit, p. 203.

²⁰¹ Ao referirmo-nos, no presente tópico, a “competências” não estamos tratando da competência tributária tal como conceituada linhas atrás. O termo aqui é empregado de forma mais lata, abrangendo as competências materiais (administrativas, mormente) e legislativas (inclusive legislativa tributária) dos entes federados. Quando estivermos falando de competência tributária, ou mais adequadamente, competência legislativo-tributária, esclareceremos, utilizando a expressão “competência tributária”.

²⁰² MELLO, Rafael Munhoz de. Aspectos Essenciais do Federalismo. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Ano 10, nº 41, out.-dez./2002, São Paulo: RT Editora, p. 126.

²⁰³ O que não significa exclusividade.

2.1.1 Estrutura da Ordem Jurídica

Para o célebre jurista HANS Kelsen, o Estado seria “a comunidade criada por uma ordem jurídica nacional”²⁰⁴, isto é, um sistema de normas vigentes em certo tempo e em certo local. Por conseguinte, o Estado pode ser organizado de diferentes formas, isto é, mais centralizado ou mais descentralizado, consoante dispuser a ordem jurídica vigente. Seguindo ainda a lição do mestre de Viena, salienta RAFAEL MELLO que o conceito jurídico de “centralização” e “descentralização” é dependente da ótica com que a própria ordem jurídica é analisada: estática ou dinamicamente.

Centralização ou descentralização sob o ponto de vista estático caracteriza-se pelo âmbito territorial de validade da ordem jurídica observada. Assim, centralizada seria uma ordem jurídica em existente “uma única esfera de poder, que dita normas para todo o território nacional”²⁰⁵. Já descentralizada seria a ordem jurídica em que identificadas tanto normas centrais, válidas em todo o território estatal, quanto normas locais, válidas apenas em parcela do território do Estado. Destaque-se que, em realidade, a centralização total e a descentralização total não existem, são apenas polos ideais.

Já do ponto de vista dinâmico, os conceitos de “centralização” e “descentralização” levam em conta o procedimento de produção das normas jurídicas (seja as gerais e abstratas quanto as individuais e concretas). Assim, há centralização quando for atribuída tal competência a apenas um ente estatal, e descentralização quando houver transferência dessa competência a outros entes estatais²⁰⁶. A descentralização será maior ou menor consoante a etapa da produção normativa que é descentralizada. Acaso apenas a execução das leis o seja, poderemos falar em descentralização administrativa; já, se a própria produção legislativa for transferida aos entes locais, partilhando-se a entre estes e o ente central, falaremos em descentralização política.

²⁰⁴ Ibidem, p. 126..

²⁰⁵ Ibidem, p. 127.

²⁰⁶ Nas palavras de Michel Temer: “Descentralizar implica a retirada de competências de um centro para transferi-las a outro, passando essas competências a ser própria do novo centro, que age em nome próprio, e não mais em nome do centro original”. TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional, 15ª ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, p.95

Um Estado Federal apresenta descentralização tanto sob a ótica estática quanto dinâmica. Estaticamente, o Estado Federal constitui-se de uma ordem jurídica central, cuja esfera de validade abrange todo o território nacional, e de ordens jurídicas locais²⁰⁷, com validade restrita às respectivas regiões territoriais. Ambas (ordem jurídica central e ordens jurídicas locais) são parciais, isto é, correspondem a comunidades jurídicas parciais, integrantes da ordem jurídica total, que é o Estado Federal.

LUIS ROBERTO BARROSO sintetiza do seguinte modo: “O Estado federal, na noção kelseniana, é produto da conjugação dessas duas ordens jurídicas parciais, formando uma terceira, que é a comunidade jurídica total”²⁰⁸. No mesmo sentido, GERALDO ATALIBA afirma que: “O Estado Federal, a comunidade jurídica total, consiste, pois, no conjunto formado pela comunidade jurídica central, a Federação, e pelos Estados-Membros, isto é, comunidades jurídicas regionais”²⁰⁹. Por fim, destaque-se que cada uma dessas ordens jurídicas – total (Estado Federal) e parciais (União e Estados Membros) – têm como seu fundamento uma constituição própria.

Sob o ponto de vista dinâmico, em um Estado Federal há de ser observada a transferência de competências – tanto administrativas quanto legislativas – para órgãos eleitos pelos cidadãos da própria localidade:

No Estado federal, as normas válidas em todo o território nacional são editadas por órgãos centrais, que formam a vontade nacional; já as normas válidas apenas nos territórios dos entes locais, têm origem em órgãos eleitos pelos seus próprios cidadãos. A descentralização, para que se configure um Estado federal, deve ser tanto administrativa quanto política²¹⁰

²⁰⁷ Em regra, só há dois tipos de comunidades jurídicas parciais: a União e os Estados-membros. No entanto, pode ocorrer que existam três ordens parciais, com esferas de validade territoriais distintas. A essa organização denomina-se “federalismo de segundo grau”. É o caso brasileiro que, para além da União e Estados-Membros, tem por ente federativo os Municípios.

²⁰⁸ BARROSO, Luis Roberto. *Direito Constitucional Brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 13

²⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais e federais. *Revista de Direito Público* 53-54/58-76. São Paulo: RT, jan.-jun/1980, p. 69.

²¹⁰ MELO, Rafael Munhoz. *Op. cit.*, p. 132.

O objetivo dessa transferência é evitar que o ente central interfira nos assuntos de competência dos entes locais, o que fatalmente ocorreria, caso só órgãos do primeiro fossem competentes a editar normas de aplicabilidade nos territórios dos segundos. Estamos falando de autonomia de atuação dos entes parciais dentro de suas esferas de competência. Nas precisas palavras de RAFAEL MUNHOZ DE MELO:

A autonomia garante a cada um dos entes que integram o Estado federal liberdade de ação, no círculo de competências que lhe são atribuídas, com independência em relação aos demais entes federados. Não há interferência, ao menos do ponto de vista jurídico, de uma esfera na outra.²¹¹

Em síntese, a ordem jurídica de um Estado federal deve apresentar descentralização tanto do ponto de vista estático quanto dinâmico. No entanto, em que pese à centralidade dessa organização política na caracterização de um Estado Federal, não é tal elemento suficiente a tanto²¹². Assim, necessário que examinemos que outros traços seriam esses.

²¹¹ Ibidem, p. 135

²¹² Logo, em que pese ser elemento inicial de aproximação à ideia de federalismo, a descentralização (diversidade na unidade) não é hábil de *per se* para caracterizá-lo, posto estar presente em outras formas de Estado (caso dos Estados Regionais e Autônomicos). Faz-se, portanto, necessário que incursionemos acerca de outros elementos aptos a caracterizá-lo. Nesse ponto, digno de nota a lição de MARCELO LABANCA CORRÊA ARAÚJO:

“Inicialmente, vale lembrar que não estabelecer um Estado Federal pré-constitucional. (...), o Estado só é federal com a constitucionalização do federalismo. (...). Inclusive a previsão da forma de Estado não poderia ser relegada à legislação infraconstitucional, já que as leis elaboradas pelos entes componentes da federação precisam encontrar seu fundamento da Constituição Federal.

Outrossim, além de estar prevista constitucionalmente, a Federação necessita de uma proteção que impossibilite a sua revogação pelo legislador constituinte derivado. (...). Por isso, deve haver um órgão, que pode ser um Tribunal Supremo (como no caso do Brasil), encarregado de zelar pela proteção da federação, exercendo o controle de constitucionalidade.

Em sequência, tem-se (...) a participação das vontades parciais na vontade geral (...). A participação (...) dá-se com a existência de um Poder Legislativo federalismo bicameral (...).

A autonomia do Estado-membro é outra característica do Estado Federal. Na verdade, como a própria palavra indica, ‘autonomia’ significa a possibilidade de elaborar as próprias normas, possuindo um governo próprio. (...).

Também não pode se olvidar que o federalismo necessita de um mecanismo que restaure a ordem quando houver abuso no exercício da autonomia do Estado-membro. Trata-se, na verdade, da intervenção federal. (...).

Por último, como característica do federalismo, deve haver uma repartição constitucional de competências entre os entes da federação (...)” - ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. Federalismo e Princípio da Simetria entre unidade e diversidade. In: TAVARES, André Ramos; LEITE, George

2.1.2 Outros Traços Característicos do Federalismo

Consoante destacado acima, a principal característica do federalismo é a existência de ordens jurídicas parciais, que instituem comunidades jurídicas igualmente parciais dotadas de autonomia constitucional – a descentralização política²¹³. No entanto, para garantir a existência de tais comunidades e assegurar-lhes autonomia constitucionalmente outorgada, é preciso que estejam presentes, em todo Estado reputado federal, os seguintes elementos: i) constituição rígida, ii) previsão de um órgão encarregado da fiscalização de constitucionalidade das leis; iii) repartição constitucional de competências estatais.

2.1.2.1 Constituição Rígida:

Adjetivam-se como rígidas constituições cujos dispositivos normativos não podem ser alterados pelo procedimento legislativo ordinário. De acordo com MICHEL

Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. Estado Constitucional e organização do Poder. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 536-539.

No entanto, ante a opção pela abordagem de Rafael Munhoz de Melo, centramo-nos nas características por esse autor apontadas como imprescindíveis.

²¹³ Destaque-se que a adoção da forma federativa de Estado, ao privilegiar a descentralização política (de auto constituição, ou autonomia dos entes federados), tem por consectário uma maior autodeterminação do poder local. Por outro lado, a existência de uma maior autodeterminação do poder local (descentralização política) não significa estarmos diante de uma Federação. É que existem Estados que a par de deterem certa descentralização de funções (administrativas e até legislativas) não se configuram como verdadeiros Estados Federais. São Estados Unitários descentralizados que mesmo em suas feições mais radicais, isto é, em que o número e o tipo de competências transferidas para as Regiões e Comunidades seja tal a aproximá-los da forma federativa, detêm características que os aparta dos Estados reputados federais. Um desses elementos distanciadores é que as Comunidades Autônomas não exercem poder constituinte decorrente/derivado, necessitando seus Estatutos, para entrarem em vigor, da participação do Governo Central - ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. Federalismo e Princípio da Simetria entre unidade e diversidade. In: TAVARES, André Ramos; LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 529. Mizabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, afirma ser essencial a estruturação de um Estado Federal a repartição de competências de modo tal que cada ordem jurídica parcial só possa ter validade no âmbito territorial (descentralizado) respectivo. Referidas ordens jurídicas parciais nascem do Poder Legislativo próprio do ente estatal descentralizado - BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 62.

TEMER, rígida é “a constituição que demanda processo especial e qualificado para sua modificação, da qual deriva a criação de norma constitucional”²¹⁴.

A rigidez constitucional é uma forma de garantir a estabilidade das normas constitucionais. Ao se impor um procedimento mais dificultoso, em que se faz necessário apoio maciço dos representantes eleitos, previne-se a possibilidade de que caprichos repentinos da opinião pública, motivadas por casuísmos, repercutam em modificações na organização política e jurídica fundamentais.

E tal salvaguarda é de grande relevância ao federalismo, afinal, é a Constituição Federal que reparte as competências entre o ente central e os entes locais. Dito de outra forma, são normas constitucionais que estabelecem o espaço de atuação de cada um dos entes que compõem o Estado Federal.

Se o legislador ordinário (ente central) pudesse alterar a Constituição, não haveria efetivamente autonomia dos entes locais, que estariam a mercê da vontade do ente central. De fato “se as normas editadas pelo ente central – leis ordinárias – pudessem alterar a repartição de competências, não haveria que se falar em qualquer resquício de autonomia”²¹⁵.

Em todo distinta é a discussão quanto à possibilidade de modificação de tal repartição de competências por meio de Emenda Constitucional. É certo que os enunciados constitucionais delimitam a competência tributária de forma rígida, determinando a capacidade de legislação de cada ente, de modo que, a cada um deles (União, Estados – e no caso brasileiro, Distrito Federal e Municípios) é conferida aquela, e tão somente aquela, aptidão. É dizer, a competência tributária está disposta, de forma substancial (quase completa), na Constituição Federal. Assim, qualquer alteração que se pretenda fazer, relativamente aos dispositivos dela tratantes, só será possível por Emenda Constitucional (art. 60, caput, da Constituição Federal), dado ser essa a única forma prevista pelo sistema para se alterar a Constituição. Nas palavras de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

²¹⁴ TEMER, Michel. Op. cit., p. 60

²¹⁵ MELO, Rafael Munhoz. Op. cit., p. 136

A modificação dos enunciados Constitucionais dá-se pela inserção no sistema do direito positivo de outro enunciado, veiculado por um canal físico que o próprio direito determina, que é a Emenda Constitucional.

A Emenda Constitucional é um meio de introdução de enunciados no ordenamento jurídico, é um veículo introdutor de normas. Em vista do procedimento legislativo de sua criação, os enunciados por ela veiculados serão válidos (pertencerão ao sistema) e ocuparam o patamar de hierarquia constitucional.²¹⁶

No entanto, para que os enunciados veiculados em Emenda Constitucional permaneçam no sistema, sejam considerados válidos, dois requisitos são exigidos por ele: (i) um primeiro, de ordem formal, de que o procedimento de criação, previsto no art. 60 da CF, tenha sido passo a passo observado e; (ii) um segundo, de ordem material, de que não disponham sobre as cláusulas pétreas, consistentes em enunciados constitucionais inalteráveis (art. 60 § 4º CF). É justamente com base nesse segundo requisito, mais especificamente no art. 60, § 4º, I da Carta Política que parte da doutrina defende a impossibilidade de se alterar a repartição constitucional de competências tributárias. Sustentam que modificações em tal matéria²¹⁷ ofenderiam a forma federativa do Estado Brasileiro:

De forma unânime, a doutrina aponta a discriminação de competências como requisito para que se possa falar numa Federação. A controvérsia surge em

²¹⁶CARVALHO, Aurora Tomazini de. “O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/141.pdf>,>, consultado em 16/11/2015, p.3.

²¹⁷ Nesse sentido: “Em que pese a Constituição, prever a possibilidade de emendas, bem como[sic] a sua implementação deverá seguir procedimentos especiais e respeitar os limites constitucionais. Só o Poder Constituinte Originário, que representa o poder do povo, é que pode inscrever as mudanças fundamentais na estrutura e organização do Estado brasileiro. O poder constituinte é a expressão da supremacia do povo. O produto da vontade do povo é expresso pelos constituintes que elaboram o texto constitucional e também estabelecem as normas que deverão ser observadas para a mudança do texto da Lei Maior. O constituinte garantiu o princípio federativo como inabalável e “imodificável”. Para maior clareza, é importante ter presente o que preceitua o artigo 60, parágrafo 4º, inciso I da Constituição: “Não será objeto de deliberação a proposta tendente a abolir I- a forma federativa de Estado”. De fato, não há necessidade de significativas mudanças para infringir as cláusulas pétreas, somente a “tendência a abolir” já está em conflito com a ordem constitucional. Dessa forma, dificilmente atenderão ao preceito constitucional emendas que possuam como objetivos alterar a competência dos entes federativos” - BOFF, Salete Oro. Federalismo e Reforma Tributária: possibilidades no Estado Democrático Brasileiro. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 34, nov 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1346>. Acesso em nov 2015.

relação à autodeterminação financeira que, para alguns, estaria assentada na competência para instituir impostos.

Segundo essa posição, cassada a competência impositiva, prejudicada está a Federação, sendo irrelevante a existência de outras fontes de receita, como repasse de outros entes federativos. (...).

Numa síntese: a consequência de se vincular o conceito de autonomia financeira ao de competência tributária legislativa é que qualquer tentativa de modificá-la projetará alterações no pacto federativo²¹⁸

Em que pese à logicidade do argumento, entendemos, na companhia da autora supramencionada²¹⁹, que não é toda e qualquer alteração no arquétipo constitucional de competência tributária, originariamente estabelecido pelo legislador de 1988, que será reputada inconstitucional. Sabe-se que o objetivo em se atribuir competências tributárias aos entes federados é garantir-lhes autonomia financeira, condição necessária a autonomia política – caráter central do Estado reputado federal - desses mesmos entes. Logo, apenas Emenda que veicule enunciados prescritivos tendentes a cercear tal autonomia é que poderá ser considerada inconstitucional, por atentatória da forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I, CF).

Aliás, exemplo relativamente recente em nossa história constitucional, corrobora esse raciocínio. Referimo-nos à EC 39/2002 que, acrescentando o art. 149-A à Constituição Federal, criou a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, de competência do Distrito Federal e Municípios. Abstendo-nos de analisar eventuais outras “inconstitucionalidades”²²⁰, posto fugirem demasiadamente do propósito da presente reflexão, eventual alegação de ofensa a forma federativa de Estado parece em todo incoerente. Não há, *in casu*, qualquer diminuição de autonomia de qualquer dos entes federados. O que se verifica, em realidade, é o oposto: cria-se nova fonte de arrecadação para o Distrito Federal e Municípios brasileiros, sem que se tolham quaisquer das competências dos demais entes federados. Nesse sentido, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO destaca que:

²¹⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit, p. 207-208.

²¹⁹ “Entendemos que a modificação das competências tributárias por Emenda Constitucional não fere esta segurança, visto que o próprio direito prescreve a possibilidade de alteração constitucional, desde que observados o processo para criação de Emenda e inalterabilidade das cláusulas pétreas” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. “O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”, p. 4

²²⁰ Configuração de taxa, ou ausência de materialidades possíveis etc.

(...) o que se verifica da Emenda Constitucional 39/02 é que ela introduziu, no sistema no direito positivo, enunciados que outorgam aptidão aos Municípios e ao Distrito Federal para criação de mais um tributo (contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública), aumentando a delimitação da competência destes entes, e assim o fez, sem retirar a dos outros. A Emenda, portanto, não restringiu a autonomia de qualquer ente, pelo contrário, majorou a independência financeira dos Municípios e do Distrito Federal. Desta forma não entendemos admissível a alegação de vício material sob a argumentação de que a Emenda Constitucional 39/02 tende a abolir a forma federativa de Estado ²²¹

Em suma, apenas Emendas Constitucionais que veiculem enunciados tendentes a abolir a forma federativa de Estado, isto é, que tolham a autonomia de algum dos entes federados, é que poderão ser reputadas inconstitucionais.

2.1.2.2 Órgão responsável pelo controle de constitucionalidade

De pouca valia a rigidez constitucional caso inexistente, no ordenamento jurídico, a previsão de um órgão responsável pelo controle de constitucionalidade das leis editadas pelos entes locais de uma federação. Salientamos que, por força da rigidez constitucional, alterações de competências só podem ser feitas por intermédio de emendas constitucionais, desde que obviamente não ofendam as chamadas cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, CF).

Lei ordinária que adentrar tal seara será inconstitucional, assim como também o será ato normativo editado por um ente usurpando competência atribuída pela constituição a outro ente da federação. Porém, se inexistir um órgão competente para sancionar eventual conduta afrontosa a Constituição, pouca ou nenhuma consequência advirá do reconhecimento da inconstitucionalidade. Por óbvio que, ante

²²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. "O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública". Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/141.pdf>, consultado em nov./2015, p.4.

falta de sanção, a usurpação inconstitucional de competência vigoraria, afastando a autonomia dos entes estatais, pretensamente garantida pela rigidez constitucional.

2.1.2.3 Repartição constitucional de competência

Fora salientado acima que a existência de uma constituição rígida, cuja supremacia seja garantida por um órgão independente e imparcial, é em todo relevante ao federalismo a medida em que é no texto constitucional que as competências entre os entes federados são distribuídas (ao menos em seus aspectos centrais). Reitere-se, que a nota central de um Estado Federal é a existência de *comunidades jurídicas parciais dotadas de autonomia política*.

E, é por meio da repartição constitucional de competências que se delimita a faixa de atuação de cada um dos entes que integram o Estado Federal, evitando-se, assim, confrontos entre os mesmos acaso inexistentes tais delimitações. As técnicas de repartição dessas competências serão estudadas no próximo item, porém, imprescindível deixar-se assente desde já dois aspectos essenciais da repartição de competência, que acaso ausentes conduzem a desvirtuamentos do federalismo.

Primeiro, é preciso que os entes locais possuam um mínimo de competências exclusivas. Sabe-se que muitas matérias estão sob a competência comum dos entes federados, e em tais casos, o ente central possui certa superioridade em relação aos entes locais. Daí que, se inexistirem competências atribuídas exclusivamente aos entes locais, não há que se falar em verdadeira autonomia, e tampouco em federalismo.

Em segundo lugar, para que a forma federativa de Estado se mantenha, mais especificamente a autonomia dos entes federados, necessário existir equilíbrio entre tarefas atribuídas e rendas passíveis de serem auferidas. Nas palavras de FERNANDA DIAS MENEZES DE ALMEIDA “a existência de rendas suficientes é que

vivifica a autonomia dos entes federados e os habilita a desempenhar suas competências”²²².

Daí a necessidade que à repartição de competências em um estado federal corresponda uma repartição constitucional de rendas, objetivando-se equilíbrio entre tarefas e recursos. Em outras palavras, os encargos constitucionalmente estabelecidos para a União e Estados-Membros devem vir acompanhados de receita suficiente para fazer face aos mesmos, sob pena de descumprimento dos objetivos fixados na Lei Maior.

Nesse ponto, discute-se, em doutrina, se tal autonomia financeira pressupõe ou não discriminação de competência tributária própria. Doutrina majoritária atrela sim a ideia de autonomia financeira ao de competência para instituir tributos, sob o argumento de que se assim não fosse, os poderes locais (Estados-Membros e Municípios) ficariam à mercê dos ditames do governo central, detentor das receitas. Nesse sentido, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO salienta que:

De nada adianta conferir autonomia formal aos entes periféricos, caso este dependam da boa-vontade do poder central em lhes repassar recursos financeiros. Estes últimos serão repassados conforme o governante do ente periférico siga as diretrizes impostas pelo governo central, desaparecendo a autonomia do ente federativo correspondente²²³

No mesmo sentido²²⁴, RAFAEL MUNHOZ MELO preleciona que:

Não há que se falar em autonomia se o exercício de uma competência torna necessária a transferência de recursos pertencentes a outro ente que não o

²²² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988, p. 33.

²²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições e Federalismo. São Paulo: Dialética, 2005, p. 51.

²²⁴ Partidários de tal opinião, dentre outros, Flávio de Azambuja Berti: “Referida repartição de competências tributárias constitui-se em instrumento de efetivação do princípio da descentralização política” - BERTI, Flávio de Azambuja. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, p. 123); Amílcar de Araújo Falcão: “a discriminação de rendas constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado Federal” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Op. cit, p. 9.

titular da competência. Pois em tal hipótese o ente competente estará na dependência do que possui recursos financeiros²²⁵

Em sentido contrário, TÁCIO LACERDA GAMA entende que o conceito de autonomia financeira não deve estar atrelado ao de competência tributária legislativa, sendo conceitos que, apesar de manterem intenso diálogo, não se confundem. Referido autor chama a nossa atenção para a realidade da Federação brasileira, em que muitos dos entes federados sequer exercem suas competências tributárias, dentre outras peculiaridades que afastam a identidade entre autonomia financeira e competência tributária:

Ora, se há possibilidade de as normas orçamentárias assegurarem autonomia financeira à parte dos entes federativos, se essas normas devem ser obedecidas como as demais; se existem municípios que integram a Federação sem exercer suas competências legislativas, seja por que razão for; se parte substancial da arrecadação de tributos municipais e estaduais é feita nos termos de lei complementar nacional – SIMPLES-, não há fundamento para identificar a idéia de autonomia financeira com a de competência tributária. Noutras palavras, é possível que entidades tenham autonomia financeira sem competências impositivas e, inversamente, tenham competências impositivas sem autonomia financeira²²⁶ (Grifou-se)

Destaca referido autor que o que há de ser assegurado aos entes federados é sua autonomia financeira, consistindo essa na suficiência de recursos para fazer frente às competências (materiais) que lhe são atribuídas constitucionalmente. É dizer, o “ente federativo será autônomo, do prisma financeiro, se dispuser dos recursos necessários ao desenvolvimento das demais autonomias administrativa, legislativa e, especialmente, políticas”²²⁷. Autonomia financeira, segue afirmando o autor, não depende exclusivamente da instituição e arrecadação de tributos: a

²²⁵ MELO, RAFAEL MUNHOZ. Op. cit., p. 139.

²²⁶ GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 208.

²²⁷ Ibidem, ibidem.

repartição de receitas tributárias não só pode assegurá-la, como em muitos casos a assegura²²⁸.

Do mesmo sentido, salienta LUÍS EDUARDO SCHOUERI que:

(...) não haveria razão para o constituinte ter repartido as competências tributárias. A discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal. Este exige que se assegure as pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências.

(...) O que importa é assegurar que os integrantes da federação tenham autonomia financeira, i.e., que tenham orçamentos próprios, com recursos assegurados independentemente de repasses de outros entes²²⁹.

Sem adentrarmos a discussão, que foge em muito do nosso escopo, o elemento central à salvaguarda da autonomia política dos entes federados é, sem dúvida, a autonomia financeira dos mesmos, autonomia esta que pressupõe “orçamento próprio”, não dependente de repasse de outros entes. E, é justamente nesse último aspecto que as Constituições optantes por essa forma de governo devem tomar redobrado cuidado. É dizer, a estruturação da autonomia financeira há de assegurar “rendas”, “orçamentos” próprios a cada um dos entes, valores estes que não podem ficar à mercê do beneplácito de outros entes.

Diante dessa realidade, a opção do nosso constituinte pela repartição de competências tributárias busca prestigiar a autonomia financeira dos entes federados: ao concederem-se âmbitos de competências próprios, possibilita-se, teoricamente²³⁰,

²²⁸ Ibidem, ibidem.

²²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 252.

²³⁰ Inúmeros trabalhos têm se debruçado sobre a problemática do desequilíbrio entre competências materiais e competências tributárias a tornar os entes subnacionais dependentes de repasses do governo central, comprometendo-se, assim, a própria autonomia política desses entes federados. Sobre o assunto vide: ARRETCHE, Marta. Continuidades e Descontinuidades da Federação Brasileira: De como 1988 Facilitou 1995. Revista de Ciências Sociais. Vol. 25. Rio de Janeiro, 2009; Idem. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. Revista de Sociologia e Política, nº 24. Jun. /2005; BARROSO, Luis Roberto. Direito Constitucional Brasileiro: o problema da Federação. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 13; LIMONGI, Fernando. A democracia no Brasil: presidencialismo,

que os entes se financiem independentemente de repasses financeiros. De qualquer forma, por se tratar de um trabalho dogmático cujo objeto é o direito posto, e ante a expressa opção da nossa Carta Política pela divisão de competências tributárias, é sobre essa realidade que trataremos.

2.1.3 Técnicas de Repartição de Competências

Trata-se de um dos pontos essenciais do federalismo, define a exata medida de autonomia dos entes federados. Tal forma de Estado surge sob forte influência do liberalismo político, com a Constituição norte-americana de 1787. De fato, a influência da doutrina liberal foi tamanha a ponto de nortear a própria distribuição de competências, ponto fulcral na estruturação de um estado federal. Nesse momento histórico, nasceu o que chamamos de federalismo dual, marcado pela repartição horizontal²³¹ de competências.

No entanto, o colapso do liberalismo no século passado, grande parte causado pelas desigualdades sociais por ele mesmo perpetradas, deu nascimento a um maior intervencionismo estatal. Desaparece o Estado liberal, entra em cena o Estado intervencionista, que assume um grande número de novas tarefas. A técnica de repartição de competências até então adequada ao modelo liberal de Estado, mostra-se incompatível com essa nova concepção de Estado.

coalizão partidária e processo decisório. Novos estudos - CEBRAP, São Paulo, n. 76, p. 17-41, Nov. 2006. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002006000300002&lng=en&nrm=iso>, consultado em agosto/2015; NETTO, Agostinho. Federalismo Fiscal e o problema brasileiro. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, p. 425/460; REZENDE, Fernando (organizador). O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto. Crise e Necessidade de Reformas, Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2013; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e Guerra Fiscal entre os Estados. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, p. 379/399; Idem. Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 256 e ss; SILVA, Davi Marques. A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, p. 489/508.

²³¹ Trata-se de técnica em que se repartem competências exclusivas a cada um dos entes federais (União e Estados-membro). Um não adentra ao âmbito de competência do(s) outro(s).

Adaptando-se a essa nova realidade, sob pena de seu perecimento ante a crescente centralização de autoridade na União, o federalismo soube recriar-se: à repartição horizontal foi somada, pelos ordenamentos jurídicos hodiernos, a repartição vertical de competências²³². Lá a repartição de competências dava-se de forma exclusiva entre os entes federados, um não adentrando a esfera de competência do outro. Aqui, as competências são compartilhadas, vale dizer, determinadas matérias e atribuições são de competência tanto da União quanto dos Estados-Membros, cada qual participando de uma etapa do seu exercício – chamada competência concorrente, ou mista. Tal técnica, chamada de federalismo cooperativo, permite uma melhor partilha de competências entre a União e Estados-membros.

2.2 Conclusão Preliminar:

Vimos que em que pese à dificuldade de uma definição abstrata, ideal, de “Estado federal”²³³, em razão da variedade tipológica encontrada na multiplicidade de nações que adotam esse regime, (variedade), isto é, da diversidade de fórmulas (de

²³² Acerca dessa nova faceta do federalismo, Amílcar Araújo Falcão afirma que: “(...) a evolução tem-se feito sentir na direção do engrossamento das competências da entidade central, o que leva alguns escritores a duvidar da persistência, em dias atuais, do próprio sistema ou, pelo menos, a afirmar a fórmula do federalismo dualista se teria tornado anacrônica, substituindo-se pela do chamado neo-federalismo, em que a autonomia dos entes periféricos ficaria reduzida ao que lhes permitisse a interpretação dinâmica das competências federais, (...). Na verdade, essa ampliação dos poderes da federação decorreu, não de uma invasão ou usurpação das prerrogativas locais, mas da revisão dos conceitos de interesse local ou nacional, determinantes da própria distribuição de competências” - FALCÃO, Amílcar Araújo de. Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 18. Apud: GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 203.

²³³ Utilizamos neste ponto o termo “Estado Federal” a fim de destacar que o enfoque de nossa análise se centra no federalismo enquanto forma de Estado normatizado constitucionalmente. Há quem saliente (Bidart Campos, Thierry Renoux) que se deve captar o federalismo como “(...) uma realidade dinâmica, uma técnica e uma experiência (...)” - ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. Federalismo e Princípio da Simetria entre unidade e diversidade. In: TAVARES, André Ramos; LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. Estado Constitucional e organização do Poder. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 514. Nesse passo, federalismo não se confundiria com forma de Estado Federal, posto que federalismo também pode representar idéia, doutrina social, “(...) a ser aplicada por sociedades particularizadas, não apenas pela organização jurídica de uma sociedade política (...)” - Idem, p. 515. Federalismo, assim, seria expressão utilizada na cultura política com dois significados: um primeiro designativo do Estado Federal, e um segundo identificador de uma visão global da sociedade não restrita à forma de Estado porventura adotada (doutrina social). Ora, esse segundo sentido é matéria mais consentânea a ser estudada em Sociologia Jurídica e Política, razão pela qual optamos pelo primeiro sentido da expressão – mais afeta a ciência jurídica.

“Estados federais”) encontradas nos respectivos ordenamentos constitucionais²³⁴, traços comuns, essenciais, existem. A ideia matriz do federalismo²³⁵ é, em última análise, a negação do excesso de centralização, isto é, a existência de um ponto médio de distribuição e atribuição de competências a entes federativos distintos, porém componentes de um todo (qual seja o Estado Federal). As características acima pontuadas voltam-se a garantir tais diversidades na unidade.

Aliás, exame sistemático das características acima pontuadas demonstram que o elemento central do federalismo, configurando sua própria razão de existência, é a distribuição de competências. Todas as outras características elencadas existem em função do exercício da competência por parte dos entes federativos, isto é, são garantidoras do próprio federalismo (exercício de competências por comunidades locais). Daí a centralidade, na análise do Federalismo – mormente o brasileiro – das repartições de competências entre os entes federais.

Por fim, reitere-se que, apesar de terem sido elencadas tais características essenciais, o fato é que não existe um “modelo pronto” de Federação, mas sim tantas formas possíveis de Federação quantos Estados federais existirem²³⁶. Em assim sendo, a definição de um dado Estado Federal, bem como a análise da forma de repartição de competência em seu âmbito, só poderá ser apreendida juridicamente²³⁷, *in casu*, pela análise da Carta Política de 1988.

Dado o escopo do presente trabalho, e ainda partindo da opção do nosso constituinte em repartir as competências tributárias, focar-nos-emos nos dispositivos dessas (competências tributárias) regentes.

²³⁴ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 110.

²³⁵ Federalismo aqui enquanto sinônimo de Estado Federal. Não obstante, consoante pontuado por Marcelo Labanca Corrêa de Araújo, tal ideia central de federalismo aplica-se tanto a federalismo como doutrina social quanto a federalismo “(...) enquanto aplicação constitucional (...)”. ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. Federalismo e Princípio da Simetria entre unidade e diversidade. In: TAVARES, André Ramos; LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. Estado Constitucional e organização do Poder. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 517.

²³⁶ MADRAZO, Jorge. Derecho federal. In: SOBERANES FERNANDÉZ, José Luis (Org.) Tendencias actuales del derecho. 2 ed.. Mexico: Fondo de Cultura Economica, p. 322.

²³⁷ Afinal, se o próprio conceito de Estado só pode ser definido normativamente, sua respectiva tipologia (Federação, notadamente) e os demais aspectos que o circundam (grau e forma de autonomia dos entes que o compõe) também só podem ser delineados pelo próprio direito.

3. A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS NO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO E A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA.

“(...) é por força de circunstância de ser o Brasil uma Federação que o Sistema Tributário Nacional tratou de distribuir competências [tributárias] para que todos os entes federativos pudessem ter sua própria fonte de receitas próprias. Numa síntese: a repartição de competências impositivas decorre da forma federativa, mas esta forma não impõe, necessariamente, a repartição de competências”²³⁸.

Ainda que não adentremos a discussão quanto à imprescindibilidade, para caracterização da forma federativa de Estado, da atribuição constitucional de competências tributárias próprias aos entes federados, o fato é que a opção do nosso legislador constituinte foi por fazê-la. E, a fez justamente por ser o Brasil uma Federação, um Estado descentralizado politicamente. É sobre tal distribuição de competências tributárias, mais especificamente competências legislativo-tributárias, que centraremos, agora, nosso olhar.

3.1 Técnica de Repartição de Competência Tributária adotada pelo constituinte de 1988.

“Só o sistema brasileiro oferece um quadro sistemático de disciplina da matéria tributária, dotado de rigidez em tão alto grau. (...) Anota a doutrina – é bem verdade – que o sistema de discriminação de rendas é rígido”²³⁹.

As lições do saudoso GERALDO ATALIBA, apesar de elaboradas à luz da Constituição de 1946, permanecem hígdas diante da atual Carta Política. Destarte, o legislador constituinte detalhara de forma tal a disciplina da matéria tributária que há

²³⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 212.

²³⁹ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, p. 22-24.

quem entenda praticamente inexistir espaço ao legislador ordinário²⁴⁰. Deixados de lado certos exageros, o fato é que nossa Constituição trata da matéria tributária de forma bastante extensa, vinculando o legislador ordinário (ou legisladores ordinários) aos postulados nesse diploma superior veiculados.

Uma tal postura do nosso Constituinte tem suas razões. Afinal, “(...) a ação de tributar implica aquela tensão entre a competência do Estado e dois direitos humanos fundamentais: a liberdade e a propriedade, constitucionalmente amparados, razão pela qual é apropriado que a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional (...)”²⁴¹.

Pois bem, voltando-nos aos dispositivos constitucionais relativos a divisão de competências tributárias, mais especificamente aos arts. 145, 147, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 195 da Constituição Federal, e sem adentrar a celeuma relativa a classificação das espécies tributárias²⁴², concordamos com LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ao afirmar que “a chave para a compreensão sistemática da repartição de competências [tributárias] está na diferenciação dos tributos segundo sejam vinculados ou não”²⁴³.

Para os tributos vinculados, cuja justificação reside no sinalagma (prestação estatal), a competência tributária confunde-se com a própria atribuição constitucional de competências materiais. Ora, se o tributo se justifica – e, é devido - em virtude de uma atuação estatal que pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes, não há como a competência tributária ser desvinculada da atribuição

²⁴⁰ “Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçãoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo” - ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, p. 21. Em sentido semelhante, Roque Antônio Carrazza: “Reconhecemos que ela [Constituição Federal] cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Município e pelo Distrito Federal” (Grifou-se) - CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 575.

²⁴¹ VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto, p. 41

²⁴² Tratamos acerca dessa discussão, ainda que em passant, em outro momento: UHDRE, Dayana de Carvalho. Da Inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/91 – Da não sustentabilidade do entendimento do STJ a luz dos preceitos instituidores da competência tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denisa Arruda Martins. São Paulo: Noeses, 2014, p. 297-327. Sobre as espécies tributárias e critérios de classificação vide: FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba : UFPR, nº 28, ano, 28, p. 227-248; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal; 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2013

²⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 253.

constitucional para a atuação que fundamentou o tributo. Nesse sentido, LUCIANO AMARO leciona que “para os tributos cuja exigência depende de determinada atuação estatal, referível ao contribuinte, o critério de partilha se conecta com essa atuação: quem estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar o tributo”²⁴⁴.

Tratar-se-ia, consoante magistério de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, de uma “competência anexa”, conceito elaborado na doutrina alemã. Destaca referido autor que:

Naquele país, o texto constitucional sequer cogita competência para instituir taxas. Refere-se apenas aos impostos. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência entendem que a competência para instituir taxas está vinculada (anexa) à competência material (...). Assim, quem tem competência material para a prática de determinado ato administrativo tem competência, também, para decidir sua intensidade e, portanto, os gastos necessários; a consequência é que a competência para taxar tem seu limite na própria competência do ato administrativo²⁴⁵. (Grifou-se)

A seu turno, no caso dos tributos não vinculados (impostos), vocacionados a satisfazer as necessidades gerais do Estado, não há uma relação imediata entre a hipótese tributária e os encargos. A justificativa para tais imposições tributárias reside no princípio da solidariedade, que se reflete, em matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva²⁴⁶, isto é, “as situações que darão ensejo a tributação deverão

²⁴⁴ AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 96.

²⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 253.

²⁴⁶ Consoante magistério de REGINA HELENA COSTA: “Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário”. COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 27. No mesmo sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho afirma que existe uma capacidade contributiva absoluta e uma relativa: aquela “seria a qualidade de ser um fato presuntivo de expressão econômica, ou em outras palavras, observar o princípio da capacidade

ser suficientes para identificar aqueles, dentro da comunidade, que têm condições de arcar com os gastos de todos, dentro da máxima de que todos devem contribuir, mas cada qual conforme suas posses²⁴⁷.²⁴⁸

Não por outra razão, a Constituição de 1988 elegeu materialidades que denotem riqueza, isto é, signos presuntivos de riquezas, atribuindo-as separadamente a cada um dos entes federados. Vale dizer, e utilizando-nos das palavras de GERALDO ATALIBA, “cada pessoa política (União, Estados e Municípios) dispõe de

contributiva absoluta não significaria mais do que escolher o legislador, que vai instituir o tributo, fatos que exibam conteúdo econômico, que possam ser convertidos em valores economicamente apreciáveis. Já a capacidade contributiva relativa, teria como pressuposto a observância da capacidade contributiva absoluta e representaria a distribuição da carga tributária, na conformidade de critério igualitário adrede escolhido” - CARVALHO, Paulo Barros de. Dificuldades Jurídicas Emergentes da Adoção dos Chamados “Tributos Fixos”. São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária, 1975, p. 22. Apud: JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. Belém: CEJUP, 1986, p. 233-234. ALIOMAR BALEEIRO definia capacidade contributiva como a “idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos” - BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças, 1972, p. 272. É ponto comum entre os doutrinadores que se debruçaram sobre o tema, o princípio segundo o qual “quem tem mais deve pagar mais, quem tem menos, deve pagar menos e quem não tem nada, nada deve pagar”, daí a razão porque se sustenta que a hipótese de incidência do tributo deve descrever um fato revelador de riqueza (signo presuntivo de riqueza), sendo aquele que o praticou o destinatário constitucional da imposição. Nesse primeiro sentido, capacidade contributiva é desdobramento do princípio da igualdade formal. Embora tal sentido clássico ainda persista, no atual panorama de Estado Democrático de Direito (de nítido cariz social), a noção de solidariedade constitui elemento chave a compreensão do princípio da capacidade contributiva. “O fundamento de eticidade do princípio da capacidade contributiva passou a ser, nessa toada, o dever constitucional de solidariedade a todos imposto. Em contraste, por certo, com a perspectiva dominante no contexto de Estado Mínimo, no qual o subprincípio tributário, arvorando-se na igualdade formal, acabava por traduzir mais um preceito de eficiência econômica do que um mandamento de eticidade: pois arrecadar de quem nada ou pouco é custoso e infrutífero para o Estado” - SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. Noeses: São Paulo, 2014, p.799. De qualquer forma, o princípio será analisado com mais vagar no item 3.2.2.2.1 do próximo capítulo.

²⁴⁷ Ao se referir à capacidade contributiva enquanto exação tributária proporcional “as posses” dos contribuintes, estamos falando da capacidade contributiva em sentido subjetivo (vide nota de rodapé nº 246), atrelada à capacidade econômica desses sujeitos passivos. Na lição de BETINA TREIGER GRUPENMACHER: “O welfarestate ou Estado de bem-estar social decorre naturalmente de um sistema tributário justo que observe o *princípio da capacidade contributiva*, o qual está inserto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal e *prevê que as imposições tributárias deverão ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes*” (Grifou-se). Prossegue salientando que o referido princípio (da capacidade contributiva) está estritamente ligado ao da isonomia tributária (art. 150, I, CF), sendo que a análise conjunta de ambos os princípios leva-nos a concluir que o princípio da igualdade, em nosso sistema, deteria um sentido positivo e um negativo: “Positivamente, o legislador constituinte determinou que os impostos devem ser cobrados segundo a capacidade econômica do contribuinte; negativamente o constituinte determinou que na criação e aumento de tributos o legislador não deve dispensar tratamento antiisonômico para aqueles que estejam na mesma situação” - GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. Novos Horizontes da Tributação. Um diálogo Luso-Brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 47. Trataremos da “capacidade contributiva” no item 3.2.2.2.1 do próximo capítulo.

²⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 253.

uma faixa privativa de impostos a exigir”²⁴⁹. Continua referido autor esclarecendo que a competência para instituir imposto (tributo não vinculado) é atribuída mediante “a técnica de reservar, ao ente competente para instituir, certos tipos de manifestações de capacidade econômica – e, via de consequência, contributiva – por parte de seus súditos”²⁵⁰.

No mesmo sentido, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO salienta que:

“O legislador constitucional, ao atribuir as competências tributárias privativas da União (art. 153CF), dos Estados e Distrito Federal (art. 155 CF) e dos Municípios (art.156 CF), enunciou que, àqueles entes, compete a criação de ‘impostos’ com aquelas respectivas materialidades”²⁵¹.

Sendo diversos os fenômenos previstos na Carta Política de 1988 que revelam, cada um a seu modo, um aspecto de capacidade contributiva (signo presuntivo de riqueza), a questão passa a ser o porquê da repartição de competências. É dizer qual a razão por detrás da decisão constitucional de repartir rigidamente as competências tributárias entre os entes federados. E, a resposta passa novamente pela capacidade contributiva:

Se é certo que os fenômenos econômicos sujeitos à tributação revelam capacidade contributiva, não menos correto é afirmar que, se várias pessoas jurídicas de direito público atingirem um mesmo fenômeno, então haverá o risco de a cumulação de incidências acabar por ultrapassar a capacidade contributiva ali manifestada²⁵².

²⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, p. 106.

²⁵⁰ Ibidem, ibidem.

²⁵¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. “O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”, p. 10

²⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 254. Trata-se, em poucas palavras, de se manter a fonte de riquezas passíveis de tributação. Para além de eventual ofensa ao direito de propriedade, valor bastante prestigiado em nossa Carta Política, uma tributação demasiada confiscatória acaba por inviabilizar a própria subsistência do Estado. Nesse sentido, BETINA TREIGER GRUPENMACHER salienta que “a razão que justifica a concessão de incentivos e benefícios fiscais é, sobretudo, a sustentabilidade do sistema tributário, na medida em que a se considerar os patamares quase confiscatórios sobre os quais repousa a tributação brasileira, há concreto risco de esgotamento das riquezas passíveis de tributação” - GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios, p. 59.

Logo, no que tange aos tributos não vinculados, o ponto central à compreensão da discriminação de competências é a capacidade contributiva. Aliás, é por meio desse mecanismo de rígida repartição que “protege-se o contribuinte contra o exagero de tributação (...). Se a União já tributa, não devem outras pessoas de direito público instituir tributos e vice-versa”²⁵³.

Em síntese, consoante essa visão sistemática proposta por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a repartição de competências tributárias fora resolvida pelo legislador constituinte consoante as seguintes diretrizes:

Para os tributos vinculados, justificados pelo sinalagma, a competência se resolve a partir do conceito de competência anexa: quem tem a atribuição para a atividade estatal terá, igualmente, competência tributária;

Para os tributos não vinculados, justificados pela capacidade contributiva, o próprio constituinte trata de atribuir as competências tributárias, tomando o cuidado de afastar a cumulação de competências, distribuindo, daí o poder tributário entre as diversas ocasiões em que se manifesta aquela capacidade.

Em realidade, consoante bem pontuado por JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, é a materialidade, isto é, as hipóteses de incidência das exações tributária, que, em última análise, define os feixes de competência de cada um dos entes federados:

Em matéria de impostos, todas as competências tributárias impositivas estão expressamente previstas no texto constitucional. Algumas delas perfeitamente identificadas por meio da menção das materialidades das respectivas hipóteses de incidência, como, por exemplo nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição. As demais encontram-se albergadas pela chamada competência residual, a que faz menção o art. 154, I da Constituição, e que foi outorgada à União. (...) No que se refere aos tributos vinculados, e por eles

²⁵³ Ibidem, Ibidem.

terem sempre a materialidade da hipótese de incidência relacionada a uma atuação pública, o critério material atua da seguinte maneira: é competente para adotar como materialidade da hipótese de incidência de tributos vinculados a pessoa política competente para o exercício da atuação estatal a que se refere tal materialidade.²⁵⁴

Apenas acrescentaríamos a esse critério (materialidades), reputado central, dois outros: (i) territorialidade e (ii) destinação do produto da arrecadação²⁵⁵. A

²⁵⁴ GONÇALVES, José Artur Lima Gonçalves. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais, 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 90

²⁵⁵ “Na Constituição brasileira, a repartição das competências tributárias entre os entes federados é regida, sobretudo, pelos critérios (i) da materialidade, (ii) da territorialidade e (iii) da previsão do destino do produto da arrecadação. Primeiro, no tocante aos impostos – tributos cuja hipótese de incidência descreve fato não vinculado a uma atuação estatal, – a Constituição distribuiu competências privativas para a sua instituição entre os entes federados heterônimos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, – a partir das materialidades que atribuiu a cada qual, por meio das disposições contidas nos artigos 153, 155, 147 e 156, respectivamente; de outro lado, distribuiu-as entre os entes homônimos – Estados entre si e Municípios entre si – segundo o critério da territorialidade da lei a ser instituída. Como, porém, vislumbrou a eventual necessidade de tributar outros fatos jurídicos, por ela não previstos, reservou à União a “competência residual” (art. 154, I), isto é, a competência para, mediante lei complementar, instituir, arrecadar e fiscalizar o pagamento de impostos não cumulativos cujas materialidades e bases de cálculo não tenham sido indicadas no Texto Constitucional. Também outorgou ao ente central a competência para instituir, nos Territórios, os impostos federais e estaduais, bem como os municipais, nos Territórios não divididos em Municípios (art. 147). Por derradeiro, ainda possibilitou (art. 154, II) que, em caráter excepcionalíssimo, – hipóteses de guerra externa ou sua iminência, – a União institua impostos sobre quaisquer materialidades, ainda que situadas na esfera de competência de outras pessoas políticas. No tocante aos tributos cuja hipótese de incidência descreve uma atuação estatal – taxas e contribuições de melhoria – operou de maneira semelhante, distribuindo competências privativas entre as pessoas políticas. Para tanto seguiu, de um lado, o critério material relativo à competência administrativa para realizar a atividade estatal – prestar o serviço público específico e divisível, colocá-lo à disposição dos usuários, se essencial, exercer o poder de polícia ou realizar a obra pública de que decorra valorização imobiliária – e, de outro lado, o critério atinente ao âmbito territorial de vigência da lei a ser instituída. Também seguindo tais critérios, e observando que é aos Estados e ao Distrito Federal que cabe a competência residual para a realização das atividades estatais de cunho administrativo (arts. 25, §1º e 32, §1º), nos seus respectivos territórios, reservou-lhes a competência residual para a instituição das taxas e contribuições de melhoria. Por fim, em relação a alguns tributos, cuja arrecadação deve estar afetada ao atendimento de alguma finalidade específica, independentemente da natureza de sua hipótese de incidência – isto é, independentemente de a hipótese de incidência do tributo descrever ou não um determinado tipo de ação estatal, – a Constituição atribuiu diversas competências em caráter exclusivo à União – contribuições especiais e empréstimos compulsórios (arts. 148, 149, 195, entre outros), algumas aos Estados – contribuição previdenciária de seus servidores, – e outras aos Municípios e ao Distrito Federal – contribuição previdenciária de seus servidores e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A). Nenhuma das pessoas políticas pode agir, na instituição de tributos, fora desses planos de atuação, que a Constituição tão bem desenha. Se atuarem, haverá ou simples ação “extra” ou “ultra vires”, inválida, ou invasão (usurpação) da competência alheia, igualmente inválida. A Constituição desenha essas fronteiras entre o válido e o inválido de maneira absolutamente precisa” – FOLLADOR, Guilherme Broto. As normas de competências tributárias. Dissertação de Mestrado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2013, p. 146. Ainda, em sentido semelhante, leciona SIMONE RODRIGUES COSTA BARRETO que “Nada obstante, a adoção do critério material para a repartição de competência tributária não bastou. Tivesse esse sido utilizado com exclusividade, seria permitido aos destinatários das competências tributar as materialidades que lhes fossem atribuídas onde quer

territorialidade é critério que aparta a competência entre os entes federados homônimos, é dizer, entre os Estados entre si, bem como entre os Municípios entre si. Assim, um dado imposto estadual caberá ao Estado “A” ou ao Estado “B”, consoante seja no território de um ou outro que a materialidade do antecedente normativo se verifique. No que tange ao critério de destinação do produto da arrecadação, há de se pontuar que, em relação a alguns tributos, a Constituição atribuiu competência à União (contribuições especiais, empréstimos compulsórios, por exemplo), aos Estados (contribuição previdenciária de seus servidores) e Municípios (contribuição previdenciária de seus servidores e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública), afetando o produto de sua arrecadação ao atendimento de finalidades específicas, independentemente da natureza de sua hipótese de incidência.

Feitos esses parênteses, retomemos o raciocínio relativamente ao critério da materialidade. Pois bem, quanto à técnica utilizada pelo Constituinte para atribuir tais materialidades, a doutrina quase uníssona defende tratar-se de conceitos constitucionais²⁵⁶. Nas palavras de REINALDO PIZOLIO, que dedicou uma obra inteira ao assunto:

A Carta Política de 1988, ao estabelecer a parte da competência tributária que cabe a cada ente tributante, utiliza-se de conceitos que indicam a parcela específica da realidade material que pode ser alcançada pela norma impositiva; (...).

(...)

que tivessem sido realizadas. (...) Por essa razão, ao lado do critério material objetivo, elegeu o constituinte o critério territorial na repartição da competência impositiva. O princípio da territorialidade das leis tributárias foi amplamente resguardado pela Constituição Federal, de tal sorte que as leis só têm o condão de produzir os seus efeitos nos respectivos entes que as editaram”. – BARRETO, Simone Rodrigues. *Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 105

²⁵⁶ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, por exemplo, afirma que “(...) da interpretação sistemática das normas constitucionais extraem-se os conceitos dos termos e expressões que compõem o critério material das regras-matrizes de incidência dos impostos insertos na competência impositiva de cada uma das pessoas políticas de Direito Público. Ao estabelecer os conceitos constitucionais, o constituinte limitou a atividade do legislador ordinário quanto ao campo material dos tributos, quando da sua instituição por lei ordinária ou complementar”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação da atividade-meio no processo industrial*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord). *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 186.

Ao utilizar conceitos como receita, faturamento, propriedade territorial urbana, folha de salários, veículos automotores, entre tantos outros, nada mais faz a Carta da República do que: efetuar cortes na realidade, no chamado mundo fenomênico; (...) ²⁵⁷.

Entende em sentido contrário, LUÍS EDUARDO SCHOEURI. Partindo da distinção entre conceito e tipo ²⁵⁸, conclui o referido autor que o constituinte se utilizou de tipos – e não conceitos – para apartar as realidades tributáveis de cada um dos entes federados ²⁵⁹. Destaca que a ideia de “tipo” foi sistematizada, em doutrina germânica, em oposição a de “conceito”: enquanto um “conceito jurídico” permite uma definição exata, com contornos precisos e específicos, no “tipo” não cabe falar em definição, mas em descrição. Assim, esclarece que:

(...) o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir do seu cerne, i.e, daquilo que ele deve preferencialmente possuir ²⁶⁰.

Em suma, entende o autor supracitado que a pedra de toque aos “tipos” seria sua fluidez e unidade de pensamento, ao passo que aos “conceitos” seria a existência de limites expressos. Por essa razão, relativamente à partilha de competências tributárias, conclui que o “constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco

²⁵⁷ PIZOLIO, Reinaldo. Competência Tributária e Conceitos Constitucionais, p; 21-22.

²⁵⁸ Mizabel de Abreu Machado Derzi aprofundou a idéia de “tipo” na nossa doutrina especializada. Aliás, referida autora demonstrou a confusão terminológica ao entorno do termo “tipo”. Salieta que “tipos” “(...) além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que, colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estendem. São notas fundamentais ao tipo, a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade” - DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 48. No entanto, “a tipicidade é utilizada incorretamente no campo do Direito Penal e do Tributário, com mais frequência, em sentido oposto, como sinônimo de legalidade material rígida da hipótese de norma, do pressuposto ou fato gerador. (...) o estudo da tipicidade, como ordem fluida e transitiva do pensamento, ficou severamente prejudicado nos países de língua espanhola ou portuguesa” - DERZI, Misabel de Abreu Machado. Mutações, Complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TORRES, Heleno Taveira (coord). Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 262.

²⁵⁹ SCHOEURI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 269.

²⁶⁰ Ibidem, p. 265.

apresentasse limites rígidos”, aliás, pelo contrário, “ele [constituente] sabia que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência”, apreendendo referidas realidades (materialidades) sob o ponto de vista tipológico. Ao seu entender, caberia à lei complementar expressar tais realidades (tipologicamente estatuídas na Constituição Federal através de conceitos), pelas definições das hipóteses de incidências, bases de cálculo, contribuintes etc²⁶¹. Interessante o raciocínio desenvolvido pelo professor de Direito Tributário da USP, ainda mais diante dos inúmeros conflitos entre o que seria operação tributável pelo ICMS ou pelo ISS – afinal, muitas operações encaixam-se no meio do caminho entre uma e outra materialidade -, que só são afastados pelas leis complementares regentes dos referidos impostos.

Por fim, decorrência lógica da, ou concorrência lógica a²⁶², rigidez constitucional relativa à repartição de competências tributárias são elencadas, pela doutrina, algumas características dessa competência. Apesar de não ser pacífico, a doutrina, alicerçada nas lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, costuma enumerar 6 (seis) características relevantes da competência tributária, quais sejam: (i) indelegabilidade; (ii) incaducabilidade; (iii) facultatividade de exercício; (iv) irrenunciabilidade; (v) privatividade; e (vi) inalterabilidade. É com base nos ensinamentos do referido professor²⁶³, ainda que sopesados em alguns momentos, prosseguiremos.

Apertada síntese, salienta o professor da PUC-SP que a indelegabilidade da competência tributária significa dizer que ela não pode ser “transferida” de um ente federativo (o autorizado pela Constituição) para outro. Assim, por exemplo, a União,

²⁶¹ Ibidem, p. 269.

²⁶² Em que pese a, numa primeira aproximação, parecer contraditória a afirmativa, em realidade seriam “duas faces de uma mesma moeda”: da rigidez constitucional, garantidora da segurança jurídica, algumas características da competência tributária podem ser apontadas; da mesma forma que a garantia de segurança jurídica das competências tributárias (rigidez constitucional) concorrem específicas garantias. Nas palavras de HELENO TAVEIRA TORRES “Essas características são inequívocos critérios de segurança jurídica pertinentes à aplicação das normas de competências, mas também de preservação das unidades do federalismo, na medida em que não se trata de mera classificação doutrinária, i. e., de identificação dos fenômenos normativos de suas qualificações” - TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 456.

²⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 582 – 768.

ou um Estado, jamais poderiam delegar a um Município a competência a eles atribuídas pela Constituição para instituição, respectivamente, do ITR²⁶⁴ ou do ICMS. CRISTIANE MENDONÇA, partindo da diferenciação entre indelegabilidade intrapessoal ou endógena e interpessoal ou exógena²⁶⁵, entende que tão apenas essa última seria característica da competência legislativo-tributária. Destaca a referida autora que, a Constituição vigente autoriza, em seu art. 68²⁶⁶, “a delegação da competência legislativo-tributária do órgão legislativo para o órgão executivo de uma mesma pessoa política”²⁶⁷. Logo, só a indelegabilidade exógena – de um a outro ente federado – seria característica da competência legislativo-tributária²⁶⁸.

A incaducabilidade refere-se à possibilidade de o exercício da competência tributária dar-se a qualquer tempo. Em outras palavras, o direito de o ente federado instituir o tributo não decai pelo decurso do tempo. Relembra CRISTIANE MENDONÇA que nem todas as competências legislativo-tributárias outorgadas pela Constituição Federal são detentoras desta nota, razão pela qual ela não poderia ser erigida como característica da competência legislativo-tributário. É o caso da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de

²⁶⁴ A autorização veiculada no art. 153, § 4º, III c/c 158, II da Constituição é quanto a delegação da capacidade tributária (vide nota rodapé nº 148).

²⁶⁵ “A intrapessoal ou endógena consiste no impedimento da transferência da função legiferante num mesmo plano de governo, a exemplo da regra pela qual o Parlamento não pode autorizar o Executivo a dispor sobre matéria tributária por meio de lei delegada. Por outro lado, a indelegabilidade interpessoal ou exógena proíbe a outorga do exercício da função legislativa entre as pessoas constitucionais, conforme quer a rígida partilha de competências tributárias inserta no Texto Excelso, devidamente explicitada no art. 7º da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que codificou esse campo do direito” - JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 1999, p. 178-179. Apud: MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 290.

²⁶⁶ “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda”.

²⁶⁷ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 290

²⁶⁸ É nesse sentido – de indelegabilidade exógena – que o art. 7º do CTN deve ser interpretado:

“Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”.

Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). As Emendas Constitucionais que ampliaram – abrangendo referida exação tributária - a competência legislativo-tributária da União, veicularam autorização legislativa caducável (com prazo de vigência específico).

Diz-se que competência seria facultativa em razão de a pessoa de direito público competente não estar obrigada a criar qualquer das espécies tributárias que lhe foram outorgadas. PAULO DE BARROS CARVALHO defende que referida característica é excepcionada no caso do ICMS, por sua índole eminentemente nacional, *verbis*:

(...) não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por ‘guerra fiscal’²⁶⁹.

Em que pese ao brilhantismo do professor da USP, parece coerente o raciocínio de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, acompanhado de CRISTIANE MENDONÇA, de que apesar do caráter nacional do ICMS, o fato é que inexiste como compelir os Estado a instituírem-no – razão pela qual não há como se falar em obrigatoriedade do exercício da competência legislativo- tributária relativamente a esse imposto. Afirma aquele autor não ver “como compelir o Poder Legislativo de um Estado (ou do Distrito Federal) a criar o ICMS”, posto inexistir norma coercitiva a eventual “descumprimento” pela não instituição do tributo estadual, *verbis*:

“O máximo que podemos aceitar é que as demais pessoas políticas competentes para criar este imposto podem bater às portas do Poder Judiciário (STF, ex vi do art. 102, I ‘f’ da CF) e, lá, postular o ressarcimento dos prejuízos (sofridos ou iminentes) causados por tal omissão. O Judiciário,

²⁶⁹ CARVALHO, Paulo Barros de. Curso de Direito Tributário, p. 242.

porém, nem determinará ao Estado (ou ao Distrito Federal) inerte que legisle, nem, muito menos, legislará por ele”²⁷⁰.

Destaque-se ser uníssono em doutrina a afirmação de que o ente federado não pode abrir mão da competência a ela atribuída pela Constituição, razão pela qual qualifica-se como irrenunciável a competência tributária. Assim, ainda que a União não institua (como de fato não o fez), por exemplo, o Imposto sobre Grandes Fortunas, não poderá “abrir mão” do direito de criá-lo, isto é, renegar a competência tributária que lhe fora concedida constitucionalmente.

A privatividade, a seu turno, seria a atribuição de materialidades exclusivas a cada um dos entes federados, é dizer, de feixes de competência tributária, específicos a cada qual. Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, as normas constitucionais que discriminar competências tributárias “Ao mesmo tempo em que *afirma* a aptidão *daquela* pessoa política para criar *aquele determinado* tributo, *nega* a *das demais* para fazerem o mesmo, ou seja, para o instituírem” (grifo no original)²⁷¹. No entanto, tal característica não subsiste a uma análise mais detida da Constituição Federal. Tal exclusividade (competência privativa, isto é, excludente de todas as demais pessoas políticas²⁷²) é afastada pela previsão do art. 154, II da Constituição Federal, que autoriza a União – ainda que extraordinariamente, é dizer, na iminência ou no caso de guerra – a instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária. Assim, por expressa previsão constitucional, “os Estados e os Municípios poderão ter as suas competências legislativas em sede tributária também exercidas pela União, o que não se coaduna com a marca da exclusividade a elas imputadas”²⁷³.

Por fim, entende ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA que a competência seria inalterável, vale dizer, “não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa

²⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 763-764. No mesmo sentido, CRISTIANE MENDONÇA salienta que “(...) as diferentes porções orgânicas do aparato jurisdicional não têm como obrigar os sujeitos ativos dos Estados e do Distrito Federal a atuarem, com vistas a injetar no sistema do direito positivo os enunciados legais que conformam a norma-padrão de incidência do ICMS. Também não há como aplicar qualquer sanção àquelas pessoas que deixam de exercer a atividade de criação da regra-matriz de incidência tributária do ICMS” - MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 282.

²⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 584.

²⁷² ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, p. 106.

²⁷³ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 292.

política que a detém”²⁷⁴. Destaque-se que o autor se refere à imutabilidade da competência por meio de norma infraconstitucional, diferentemente do professor PAULO DE BARROS CARVALHO²⁷⁵, que analisa tal caractere sob o viés de mutabilidade por intermédio de emenda constitucional – norma constitucional, portanto. Tal emprego ambíguo da “inalterabilidade”, no discurso científico, não passara incólume na análise de CRISTIANE MENDONÇA²⁷⁶ que analisou tal característica tanto no patamar constitucional quanto infraconstitucional.

Consoante mencionada autora, normas constitucionais inseridas por intermédio de emendas constitucionais podem sim alterar os âmbitos de competências legislativo-tributárias, desde que, obviamente, não tendam a abolir as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º da CF (consoante os argumentos já por nós exposto linhas atrás). Quanto à possibilidade de modificação da moldura constitucional atribuidora de competências legislativo-tributárias por outro instrumento que não a emenda constitucional, entende a autora, na contramão da doutrina, ser sim ela possível. Argumenta que o art. 150 da CF, caput, ressalva que os limites impostos à competência tributária não prejudicam outras garantias asseguradas ao contribuinte, sendo que tais garantias podem, inclusive, advirem de “outros diplomas normativos, que não a Constituição Federal”. Saliencia que, ao se assim proceder, os legisladores infraconstitucionais acabam modificando a competência legislativo-tributária constitucional, *verbis*:

(...) quando o legislador da Constituição Estadual ou da Lei Orgânica Municipal elastece o rol de garantias do contribuinte, comprime, simultaneamente, o raio de ação do órgão incumbido de expedir a regra matriz de incidência tributária.

(...)

²⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 755.

²⁷⁵ Não por outra razão que o professor PAULO DE BARROS CARVALHO, rechaça a “inalterabilidade” enquanto qualificativo da competência: “(...) a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprovar ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio ‘federação e autonomia dos municípios’”. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 241.

²⁷⁶ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 286.

Vê-se, assim, que a competência legislativo-tributária, entendida como a autorização para a produção das normas jurídico-tributárias *strictu sensu*, pode sofrer alterações também em sede infraconstitucional, sempre que isso implique, por exemplo, expansão das garantias conferidas ao contribuinte.

Percuciente o raciocínio da referida autora²⁷⁷. Destaque-se, no entanto, que referido raciocínio apenas parece ser possível, sob pena de ofensa à segurança jurídica – alicerce do todo arcabouço jurídico -, quando os diplomas infraconstitucionais ampliam as garantias dos contribuintes.

3.2 A função da Lei Complementar em matéria tributária.

Um último tema relativo a atribuição de competência legislativo-tributária no Estado Federado brasileiro merece atenção. Mencionamos, ainda que superficialmente, que a conformação da norma de competência legislativo-tributária perpassa a análise de enunciados prescritivos veiculados em lei infraconstitucional, mormente (e no assunto que nos interessa - sujeição passiva tributária) em lei complementar tributária. Destarte, imperativo lógico à perpetuação do modelo federativo de Estado é, para além da delimitação cuidadosa dos âmbitos de competências²⁷⁸, o estabelecimento de balizas gerais e uniformes, a serem observadas por todos os entes políticos. No âmbito de competências legislativo-tributárias, a lei complementar fora investida tal mister²⁷⁹, razão pela qual, debruçamo-nos sobre ela no presente momento.

²⁷⁷ Cumpre pontuar que há quem entenda que o estabelecimento de outras “limitações ao poder de tributar”, limitações ao exercício da competência tributária seria reserva de lei complementar (art. 146, I, CF). Assim, a veiculação de tais previsões nas Constituições Estaduais, em tese, só poderia existir acaso elas já estivessem previstas na lei complementar tributária, ou por ela autorizada.

²⁷⁸ Termo empregado no plural justamente para se referir tanto as competências legislativas quanto competências materiais.

²⁷⁹ Nesse sentido, leciona HELENO TAVEIRA TORRES que: “No exercício das competências, a lei complementar tanto é exigida pela Constituição para servir ao legislador federal (efetivando competências da União) quanto ao legislador nacional, na função de criar as chamadas ‘normas gerais’. Faz parte da demarcação de competências, também a definição daquelas matérias que só poderão ser exercidas exclusivamente pelo legislador federal (União) mediante lei complementar, assim como a competência do legislador nacional, para criar as chamadas normas gerais em matéria de legislação

3.2.1 Considerações Iniciais

O exame da figura legislativa “lei complementar” há de principiar por uma abordagem geral, de caráter mais introdutório, visando a, em última análise contextualizar a questão. Tal sobrevoos se faz necessário na medida em que a concatenação dos raciocínios doravante desenvolvidos há de se circunscrever às ideias-limites (objeto) ora traçadas.

Pois bem, Lei Complementar²⁸⁰ é espécie normativa prevista no art. 59, II da Constituição Federal, dispositivo inserido dentro da seção tratante do “Processo Legislativo” – a qual está localizada dentro do Título dedicado à “Organização dos Poderes”, mais especificamente no capítulo I (“Do Poder Legislativo”). Constitui uma das formas pela qual a União pode se manifestar legislativamente, por intermédio do Congresso Nacional. Em que pese à aptidão, decorrente do princípio da simetria constitucional, dos demais entes políticos legislarem por intermédio de “Lei Complementar”²⁸¹, as especulações a seguir lançadas cingir-se-ão a competência da União Federal.

Trata-se, consoante doutrina majoritária, de veículo introdutor de normas que, comparativamente aos demais veículos previstos no ordenamento jurídico (Lei Ordinária, Lei Delegada, etc.), detém caracteres especiais de forma e de conteúdo: lá, por pressupor um *quórum* diferenciado de votação²⁸², aqui, por sua utilização voltar-se a matérias exigidas pela Constituição Federal. Daí a afirmação de PAULO DE

tributária. (...). Diversamente da modalidade de lei complementar federal, exclusiva para as competências exclusivas da União, tem-se a lei complementar na função de norma geral ou de lei nacional, vinculante para todas as pessoas do federalismo” – TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica, p. 487-489.

²⁸⁰ Fala-se em acepções lata e estrita do termo “Lei Complementar”. Lei complementar em sentido lato referir-se-ia aos diplomas normativos que assumiriam caráter de implementação, concretização dos postulados constitucionais - o que, em última análise, abarcaria todos os diplomas legislativos, posto encontrarem seu âmbito de validade na própria Constituição. Ao contrário, em sentido estrito, o termo estaria nominando os diplomas legislativos que, mediante aprovação por quórum qualificado, disciplinam a matéria a eles conferidos com exclusividade pela Constituição. A par de tais distinções, entendemos, conjuntamente a Paulo de Barros Carvalho que nossa análise deve partir da noção jurídico-positiva da lei complementar, isto é, do conceito positivado (constante na Constituição) de tal instrumento legislativo - In: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. rev. e atualiz., São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, p. 219. Daí utilizarmos a expressão “lei complementar” e centrar nossa análise apenas no sentido estrito do termo.

²⁸¹ Isto é, de seus poderes constitucionais decorrentes previrem tal veículo introdutório de normas como apto a inserir normas nos sistemas subnacionais.

²⁸² Art. 69, CF. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta

BARROS CARVALHO²⁸³ de que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal²⁸⁴ e se presta a possibilitar a plena eficácia de dispositivos constitucionais.

JOSÉ AFONSO DA SILVA destaca que as leis complementares seriam (...) leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada (...)”²⁸⁵, de modo que, consoante bem pontuado por BERNADETTE PEDROZA, “(...) de sua observância a aplicação resulta a eficácia da própria Constituição (...)”²⁸⁶. Nesse ponto, doutrinadores diferenciam sentido lato e sentido estrito do conceito de Lei Complementar. Tomemos, por sua didática, a lição de LUIZ PINTO FERREIRA:

O conceito de lei complementar pode ser apreciado em um sentido lato e em um sentido restrito. Na acepção ampliativa, a lei complementar é toda aquela que completa uma norma constitucional não auto-executável. Leis complementares da Constituição são todas aquelas leis que completam as suas disposições, para torna-las eficazes e desenvolver os seus princípios. (...). Mas, a expressão lei complementar também pressupõe um sentido estrito e formal. A lei complementar no sistema da Constituição de 1969 é aquela expressamente estatuída na lei magna [sic] com um processo específico e qualificação da elaboração²⁸⁷

Destaque-se que apesar de tais considerações terem sido feitas com base na Constituição pretérita, permanecem atuais, sendo, portanto, aplicáveis ao contexto da Carta Política vigente. Ao longo deste estudo, utilizaremos a expressão lei complementar em seu sentido estrito²⁸⁸.

²⁸³“Desse conceito jurídico-positivo sobressaem dois traços identificadores: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; e b) o quórum especial do art. 69 (CF). Ao primeiro, denominamos pressuposto material ou ontológico. Ao segundo, requisito formal. Daí afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico formal”. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. rev. e atualiz., São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, p. 219

²⁸⁴Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado leciona que a “(...) identidade específica da lei complementar não deve ser buscada na matéria de que a mesma se ocupa, mas no procedimento adotado para sua elaboração. Além da Constituição Federal, o Regimento Interno do Congresso Nacional alberga normas disciplinando o procedimento para discussão e votação das leis, com regras específicas cuja aplicação caracteriza a espécie legislativa como lei complementar”. In: MACHADO, Hugo de Brito. Segurança Jurídica e a questão da hierarquia de lei complementar. Revista de Direito Tributário, n. 95, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 66.

²⁸⁵ SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 235.

²⁸⁶ PEDROZA, Bernadette. Validade e Eficácia da Lei Complementar à Constituição. In: BORGES, Souto Maior (coord.). Direito Tributário moderno. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 251.

²⁸⁷ FERREIRA, Luiz Pinto. A lei complementar na Constituição. Revista do Ministério Público de Pernambuco, Recife, n. 1, p. 91 et seq. Apud: REIS, Palhares Moreira. A Lei Complementar na Constituição de 1988. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2007, p. 33

²⁸⁸ Até por ser tal sentido estrito consentâneo ao conceito jurídico-positivo de lei complementar – consoante nota de rodapé 280.

Pois bem, rápida análise dos dispositivos constitucionais tratantes do assunto demonstra que lei complementar é realmente um instrumento legislativo diferenciado. Referimo-nos, notadamente, aos artigos 62, parágrafo 1º, III, e 68, parágrafo 1º, nos quais constam, respectivamente, expressa proibição de edição de medidas provisórias e de leis delegadas relativas a matérias reservadas à lei complementar; bem como ao art. 69, que impõe uma maior rigidez a sua aprovação²⁸⁹ (maioria absoluta).

No entanto, não compactuamos do entendimento de que referido veículo introdutório de normas deteria natureza “ontológico-formal”, isto é, que as características que o diferenciam dos demais instrumentos legislativos seriam de duas ordens: material – âmbito de atuação delimitado constitucionalmente -, e formal – forma de aprovação mais rígida. Em realidade, compreendemos que apenas o aspecto formal (procedimento estabelecido em lei e sujeito de direito competente), é o carácter identificador dessa espécie legislativa: a materialidade veiculada nos diplomas legais não apresenta qualquer peculiaridade apta a identificá-los enquanto lei complementar. É dizer, uma mesma matéria pode ser veiculada tanto por lei complementar quanto ordinária, de modo que a identificação de um ou outro instrumento legislativo perpassa, necessariamente, pela análise do procedimento formal do qual oriundos. Nesse sentido, o magistério de LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ:

Poder-se-ia perguntar: o aspecto declaração (de cunho material) não é relevante para identificar se um determinado instrumento introdutor de normas é ou não *lei complementar*, já que a própria Constituição brasileira reserva matérias que só podem ser veiculadas por tal instrumento?

A resposta é taxativa: o aspecto material (declaração) não apresenta qualquer peculiaridade que permita identificar um instrumento introdutor de normas, somente os aspectos formais (sujeito(s) de direito competente(s) e procedimento) são aptos para tanto²⁹⁰

²⁸⁹ Nesse ponto, convém destacar que tal rigidez procedimental na aprovação das leis complementares não se exaure na previsão constitucional de quórum qualificado, mas se espraia nos regimentos internos de cada uma das Casas do Congresso Nacional. Vide arts. 185 a 188 do Regimento da Câmara dos Deputados e arts. 288, 293 e 294 do Regimento do Senado.

²⁹⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 102. Em sentido semelhante, HUGO DE BRITO MACHADO sustenta que “a identidade específica da lei complementar como a de qualquer espécie normativa resulta dos seus elementos formais, e não das matéria de que se ocupam” - MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 158.

Afirmar que o que caracteriza o instrumento legislativo como lei complementar é seu aspecto formal, não significa, obviamente, negar a importância dos dispositivos constitucionais que exigem o trato, sob pena de invalidade, de determinadas matérias por meio deste veículo normativo, que exige procedimento mais rígido. Quer-se apenas salientar que quando nos defrontamos com o diploma legislativo, o caracterizador do mesmo será o procedimento legislativo que lhe deu nascimento, e não a matéria veiculada²⁹¹.

Voltando à rigidez, FREDERICO ARAÚJO SEABRA DE MOURA bem pontua que em alguns casos “(...) essa necessidade de rigidez se dá pelo fato de o assunto ser de interesse nacional (normas gerais tributárias, por exemplo) e, por isso, demandar uma via legislativa não-ordinária (...)”, e em outros “(...) pela excepcionalidade da matéria, sendo necessário (...) um meio legislativo diferenciado, como na hipótese dos empréstimos compulsório (...)”²⁹². Rigidez, portanto, é a característica central deste instrumento legislativo, posto ser ela igualmente o norte do elenco de matérias erigidas pelo constituinte para serem por este veículo tratadas.

Questão conexa a essa rigidez procedimental, é quanto à posição hierárquica de tal instrumento frente a leis ordinárias. Há quem²⁹³ conclua pela automática

²⁹¹ Em que pese a AURORA TOMAZINI DE CARVALHO num primeiro momento afirmar que para a identificação de lei complementar teríamos “um requisito de ordem formal (i.e. *quórum* qualificado), vinculado a outro de ordem material (i.e. matéria específica)”, em seguida salienta que no caso de matéria afeta a lei ordinária (isto é, não está delimitada como própria de lei complementar) ser veiculada por lei complementar, tal “lei, enquanto veículo introdutor (norma geral e concreta), é complementar” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., p. 700. Assim, parece, referida autora, compartilhar, ainda que implicitamente, do entendimento de que o que caracteriza, ao fim e ao cabo, referido veículo introdutor de normas é o aspecto formal (procedimental), *verbis*: “Sua enunciação-enunciada remete-nos a um procedimento de *quórum* qualificado. Embora a Constituição prescreva ser a matéria por ela veiculada própria de lei ordinária, ela é naquele documento, própria de lei complementar, não podendo, nestes termos ser revogada ou alterada por lei ordinária. Para tanto é preciso a produção de idêntico veículo (lei complementar)” - Ibidem, ibidem. O tema é polêmico, e está longe de restar pacífico em doutrina. TÁREK MOYSES MOUSSALEM, por exemplo, entende que a lei complementar, quando veicula matérias afetas a leis ordinárias, pode ser alterada ou revogada por lei ordinária, porque “além dos enunciados-enunciados inseridos pela Lei Complementar serem afetos à Lei Ordinária, inexiste na situação em consideração hierarquia entre ambas”. E, prossegue esclarecendo que a “lei complementar somente será superior à lei ordinária quando for fundamento de validade desta (...)”. - MOUSSALEM, Tárek. Moysés. Revogação em matéria tributária. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 289.

²⁹² MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 97.

²⁹³ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 36. Destaque-se que, num primeiro momento, o mencionado doutrinador defendia que havia a

superioridade das leis complementares em razão desse processo legislativo mais dificultoso imposto pelo sistema. Porém, compreendemos que tal critério não seja suficiente para assim se concluir.

Hierarquia, no âmbito do sistema jurídico, significa dizer que as disposições normativas não estão todas postas horizontalmente umas ao lado das outras, mas, também, verticalmente. Fala-se, pois, em sistema escalonado, isto é, em disposições coordenadas e inter-relacionadas que se condicionam reciprocamente em escalões sucessivos²⁹⁴. Falar-se em escalonamento normativo²⁹⁵ – em uma palavra, hierarquia – é destacar as relações de subordinação existentes entre normas jurídicas, isto é, salientar que a norma inferior retira seu fundamento de validade (seja no aspecto formal ou material) da chamada norma superior²⁹⁶. Nas precisas palavras de SOUTO MAIOR BORGES, uma norma que retira sua validade em outra “(...) é uma norma subordinada ou de grau inferior e a segunda subordinante ou de grau superior (...)”²⁹⁷.

Digna de se mencionar, ainda, valiosa lição de HANS KELSEN:

A norma que determina a criação de outra norma é norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado, é portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim

hierarquia entre lei complementar sobre a lei ordinária. Posteriormente o aludido autor modificou seu entendimento (muito em decorrência de conferência proferida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES na PUC/SP), salientando inexistir tal hierarquia. MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. Panorama da Justiça. Ano 4, nº 23. São Paulo, 2000. Idem. A Lei Complementar Tributária, p. 168.

²⁹⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Sistema tributário e princípio federativo. In: Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p. 338-339.

²⁹⁵ Consoante PAULO BARROS DE CARVALHO, seria um contra-senso falar-se em sistema de normas sem organização hierárquica. Sustenta seu raciocínio da seguinte forma: “Se o valor integra a própria raiz do dever-se e se um de seus predicados sintáticos é a gradação dos preceitos em escala de hierarquia, o deontico vem, desde logo, marcado pela presença indispensável dessa cadeia de vínculos de subordinação” - CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3, 2006, São Paulo. Interpretação e Estado de Direito. São Paulo. Noeses, 2006, p. 667.

Salienta, porém, em outro momento e obra, que tal organização não é uma necessidade própria da regulamentação das condutas, sendo oriunda de uma construção do próprio direito positivo: é “uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 221.

²⁹⁶ Ensina-nos Michel Temer: “Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu poder, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior. A lei é hierarquicamente inferior à Constituição porque encontra nesta o seu fundamento de validade.” - TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional, 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 247.

²⁹⁷ BORGES, Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 15.

dizer, lado a lado, no mesmo nível mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas²⁹⁸.

Repita-se que a norma superior, subordinante, pode indicar o órgão competente ou o processo a ser obedecido para a criação da norma inferior, subordinada, falando-se, neste caso em hierarquia formal; ou, ainda, determinar-lhe o conteúdo material: hierarquia material²⁹⁹. Em assim sendo, parece evidente existir entre as normas constitucionais e leis complementares hierarquia tanto no aspecto formal quanto no aspecto material.

A Constituição delimita tanto o órgão que irá editá-la (Congresso Nacional) e o procedimento a ser seguido, quanto o conteúdo que lhe é possível tratar. É do texto constitucional, portanto, que as leis complementares retiram seu fundamento de validade. O mesmo raciocínio, obviamente, aplica-se ao relacionamento entre normas constitucionais e leis ordinárias.

No entanto, e consoante essa linha de raciocínio, não há como se falar que a lei complementar será sempre superior hierarquicamente à lei ordinária³⁰⁰. Pode vir a ser, mas unicamente quando servir de fundamento de validade – formal ou material – para uma lei ordinária³⁰¹.

Dessa forma, equivocado o argumento de serem as leis ordinárias inferiores às complementares por se encontrarem “topograficamente” abaixo dessas na redação do artigo 59 da Constituição Federal. Conforme bem pondera MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES:

Este enunciado legal [art. 59, CF] não estabelece qualquer indício científico que demonstre a posição hierárquica e eficaz da lei complementar. Se o fizesse também teríamos que aceitar que as leis delegadas, por encontrarem-se dispostas imediatamente abaixo das leis ordinárias, são a elas hierarquicamente inferiores, bem como às medidas provisórias e assim sucessivamente. São todos eles (...) instrumentos primários introdutórios de

²⁹⁸ Kelsen, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. Tradução de Luis Carlos Borges. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 181.

²⁹⁹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Lei Complementar Tributária, p. 101.

³⁰⁰ Contrariamente, arguindo deterem as leis complementares posição hierárquica superior às leis ordinárias: MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 14, nov. 96, São Paulo: Dialética, p. 19 e ss. Idem. Lei Complementar Tributária, p. 111 e ss.

³⁰¹ Nesse sentido, vide ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 188 e ss.

normas que inovam a ordem jurídica, porém por meio de processos legislativos distintos (...) ³⁰².

Inconsistente também a mesma interpretação face ao argumento de que a lei complementar tem um quórum diferenciado. Ora, a maior rigidez desse processo legislativo não é elemento suficiente para se crer que a lei complementar é hierarquicamente superior à ordinária. Trata-se, em realidade, de requisito de validade da lei complementar, em todo distinto do de validade da lei ordinária.

Ainda, o fato de muitas vezes as matérias regidas por leis complementares dizerem respeito a valores altamente prestigiados em nosso Estado, não faz deles veículos de superior hierarquia diante das leis ordinárias; exceto quando essas retirem seu fundamento de validade daquelas. Reitere-se, tal raciocínio é válido quando inexistentes relações de subordinação entre tais instrumentos legislativos; vale dizer, quando a lei ordinária não retira seu fundamento de validade de lei complementar. É por essa razão que afirmamos, linhas atrás, não haver, em princípio, hierarquia entre lei complementar e lei ordinária ³⁰³. No entanto, essa hierarquia pode vir a surgir, sendo possível falar-se em hierarquia formal e/ou material.

Quanto à possibilidade de se falar em hierarquia formal entre lei complementar e ordinária, exemplifica FREDERICO ARAÚJO DE SEABRO MOURA, com o artigo 59, parágrafo único da Constituição Federal, o qual estabelece que lei complementar disporá sobre “(...) elaboração, redação, alteração e consolidação das leis (...)”. Elaborada tal Lei Complementar (de nº 95/1998, de 26 de fevereiro de 1998), esta “(...) é superior hierarquicamente a todas as leis ordinárias e demais espécies normativas existentes no Brasil, por lhes estipular requisitos de forma (...)” ³⁰⁴.

³⁰² ESTEVES, Maria do Rosário. Normas Gerais de Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 81.

³⁰³ Nesse ponto vem a calhar a preciosa lição de José Souto Maior Borges ao salientar que existem “dois grupos de leis complementares: 1º) leis complementares que fundamentam a validade dos atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); e 2º) leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos” - BORGES, Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 83. No primeiro caso, poderemos falar de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária. Já no segundo, o que temos são distintos campos de atuações entre a lei complementar e a lei ordinária – nesse sentido, Roque Antônio Carrazza e Celso Ribeiro Bastos salientam que: “lei ordinária não revoga a lei complementar, não porque ocupe posição menos premente do que esta, mas porque ambas possuem campos de atuação (matérias sobre as quais podem versar) diversos, isto é, nunca coincidentes” - CARRAZZA, Roque Antônio; BASTOS, Celso Ribeiro. A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 26, p. 11.

³⁰⁴ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Lei Complementar Tributária, p. 104.

Já a hierarquia material pode se concretizar nos casos em que a Constituição ordena que dada lei complementar disponha acerca do conteúdo material de uma lei ordinária. Isto é, a norma hierarquicamente superior determinará quais os limites em que a autoridade inferior poderá se manifestar. Similarmente, assim raciocina PAULO DE BARROS CARVALHO:

No domínio material, porém, a hierarquia se manifesta diversamente, indo a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinante o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor (...). O exemplo eloquente está nas regras que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes. Instalando-se a possibilidade, o legislador complementar expedirá *disposição normativa cujo conteúdo deverá ser observado e absorvido pelas pessoas políticas interessadas*³⁰⁵ (Grifou-se)

Nesse contexto, e já focando, ainda que rapidamente, nos dispositivos constitucionais que tratam de lei complementar tributária (notadamente art. 146), podemos afirmar existir hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária. É que nesse caso estamos diante de lei veiculadora de normas gerais (normas de produção normativa), lei nacional, a ser obrigatoriamente observada por todos os entes federativos. Neste sentido, FREDERICO ARAÚJO SEABRA DE MOURA sentencia que:

As leis ordinárias emanadas pelos diversos entes políticos, não podem contrariar os preceptivos veiculados na lei complementar de normas gerais, precisamente porque são prescrições emitidas pela União, dentro de sua competência legislativa nacional, que àquelas legislações se sobrepõe. Todavia, essa superioridade se dá no âmbito material, pois a lei complementar de normas gerais, via de regra, determinará apenas o conteúdo possível das leis ordinárias que lhe tomarão como norte³⁰⁶.

³⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 211.

³⁰⁶ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Lei Complementar Tributária, p. 105.

Voltaremos ao assunto mais à frente. Por ora, e à guisa de encerramento, arremate e direcionamento da discussão, trazemos a lição de HELENO TAVEIRA TORRÊS, que tratando do tema da hierarquia sistêmica de normas jurídicas entende:

(...) que toda hierarquia normativa baseia-se na [sic] exclusivamente na competência dos órgãos responsáveis pela produção de normas no ordenamento, porquanto um mesmo órgão pode desempenhar diversas funções, a partir de competências distintas. (...). Se a validade das normas exige órgão competente atuando segundo os ditames do ordenamento (processo ou procedimento), será exclusivamente a identificação da competência o elemento preciso de demarcação da posição hierárquica da norma produzida no ordenamento jurídico.

No Brasil, a Constituição de 1988 trouxe um grupo de normas muito abrangente para instituir o respectivo sistema tributário nacional, com disposições atributivas de poder de tributar, sob a forma de competências, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; além das limitações constitucionais a essa repartição de poderes. (...)

(...). A própria Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas 'normas gerais de direito tributário' (...)³⁰⁷. (Grifou-se)

A transcrição fora longa justamente para justificar a tripla função dada a tal enxerto. Conclusão e arremate acerca do tema hierarquia entre lei complementar e lei ordinária por colocá-la no âmbito que discussão que lhe é própria, qual seja competência normativa. É ainda por situar o tema na competência normativa que o raciocínio supra destacado direciona o rumo do presente trabalho.

Afinal, se a análise da possibilidade de os Estados legislarem sobre responsabilidade tributária – que é falar sobre competência dos Estados Federados – perpassa o exame das funções e limites da lei complementar, enquanto veículo introdutor de normas gerais, normas de produção normativa, no sistema tributário – que nada mais é do que tratar de competência, agora, de cariz nacional -, é de competência que estamos tratando! E mais, atribuição de competência em um Estado

³⁰⁷TÔRRES, HELENO TAVEIRA. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica nº 10, janeiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 02/02/2015, p. 2.

Federal, aspecto este que não pode ser perdido de vista e que deve nortear as interpretações e os raciocínios doravante realizados.

3.2.2 Lei Complementar Tributária no contexto do Estado Federal Brasileiro. Uma leitura sistêmica dos dispositivos constitucionais.

Analisando-se a Constituição de 1988, têm-se no Brasil como entes políticos, membros do Estado Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Trata-se de pessoas de direito constitucional interno autônomas e isonômicas entre si, que mesmo constituindo esferas de governos diversas compõem uma unidade – o Estado Federal brasileiro.

A ordem jurídica, notadamente a repartição de competências no âmbito de um Estado Federal, segue, como vimos, essa lógica. Utilizando-nos das lições de HANS KELSEN, compõe-se (a ordem jurídica) de normas gerais válidas para todo o território federativo e de normas locais válidas apenas para porções desse território, território dos Estados-membros. Assim, em um Estado Federal, a competência legislativa do Estado está dividida entre uma autoridade central (e um órgão legislativo central) e várias autoridades locais (órgãos legislativos locais)³⁰⁸.

No Brasil, a competência legislativa é dividida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma complexa, estabelecendo-se áreas de competência privativa ou exclusiva de cada ente, assim como áreas comuns, de competência concorrente³⁰⁹. Nas palavras de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR:

(...) o princípio geral (organizacional) que norteia a repartição de competência entre as entidades componentes do Estado federal é o da predominância de interesses (geral ou nacional para a União, regional para Estados e local para municípios). Na CF, para discernir entre os interesses recorre-se ao sistema de enumeração exaustiva de poderes que vigora também para a repartição de rendas tributárias (...). Adota-se, na verdade, um sistema complexo que

³⁰⁸ KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado, p. 451-452.

³⁰⁹ FERNANDA DIAS MENEZES DE ALMEIDA salienta que tal concorrência objetiva “dar maior peso às ordens parciais no relacionamento federativos”. ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. A repartição de competências na Constituição Brasileira de 1988. São Paulo: Atlas, 2005, p. 129.

busca realizar o equilíbrio federativo, combinando a enumeração com áreas comuns, setores concorrentes e competências suplementares³¹⁰

Percebe-se que, justamente por todos os entes federativos serem dotados de competência legislativa (descentralização política esta característica desta forma de Estado), o risco de prescrições potencialmente conflituosas – principalmente no caso em que tal competência é concorrente - é grande. Assim, apesar de ser característica marcante dos sistemas federativos mencionada descentralização política, há a necessidade de existência de um instrumento voltado a equilibrar as eventuais mazelas que tal forma de organização possivelmente gere, de modo que as competências legislativas dos entes federados conformem-se entre si³¹¹. E, é nesse ponto que ganham relevância as normas gerais, veiculadas por instrumentos legislativos, que têm por função precípua a centralização normativa mínima, harmonizadora do sistema, dentro de um Estado descentralizado. E, na seara tributária, as leis complementares seriam os instrumentos, por excelência, vocacionados a veicularem ditas normas gerais.

Pois bem, centrando-nos na chamada competência concorrente, estabelece o art. 24³¹² da Constituição Federal, uma série de matérias afetas a dita competência. Dentre elas, a matéria tributária. DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO identificou duas modalidades de competência legislativa concorrente: a primeira, clássica, caracteriza-se pela “(...) disponibilidade ilimitada do ente central de legislar sobre a matéria, até mesmo podendo esgotá-la, remanescendo aos Estados o poder

³¹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Sistema Tributário e Princípio Federativo. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p.349.

³¹¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra. Lei Complementar Tributária, p. 117.

³¹² Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
(...)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário

de suplementação (...)”³¹³; já a segunda, limitada, dá-se quando à União é outorgada competência para determinar diretrizes ou normas gerais, enquanto os Estados editam normas de aplicação, ou específicas³¹⁴.

Da análise do mencionado dispositivo constitucional (art. 24), mormente seu parágrafo 1º, detecta-se que, no âmbito da legislação concorrente – dentre elas a tributária -, a competência da União é restrita à edição de normas gerais, o que corresponde à competência concorrente limitada, consoante classificação apontada por DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO.

Façamos um parêntese nesse ponto. Entendemos que a União, quando exerce tal competência, continua sendo um dos entes federados³¹⁵ e não representante da Federação³¹⁶. São pessoas jurídicas de direito público interno a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Inexiste a figura da “Federação”, de maneira que as normas gerais, de alcance nacional, são emitidas pela própria União, ente federado que, por expressa opção política do constituinte, exerce dupla aptidão legislativa (lei de destinação nacional ou lei de destinação federal)³¹⁷.

Voltando à análise do art. 24 da Constituição Federal, notadamente seus parágrafos 1º e 2º, a União detém, como acima dito, competência para editar normas

³¹³ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. Competência concorrente limitada: o problema da conceituação de normas gerais. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 25, n. 100, out./dez. 1988, p. 131.

³¹⁴ Idem, p. 133.

³¹⁵ Em sentido distinto, BETINA TREIGER GRUPENMACHER entende que “A União, ao celebrar tratados internacionais está agindo na qualidade de representante da nação brasileira, de ordem jurídica global, e não como pessoa política de direito público, como ente federativo, como ordem jurídica parcial central. Fica aqui ressaltado o ‘caráter bifronte da União’, no dizer de José Souto Maior Borges (...)” – GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna. Tese de Doutorado. Curitiba: UFPR, 1998, p. 199.

³¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Brasileiro, p. 95

³¹⁷ Digna de nota constatação feita por MARIA ALESSANDRA BRASILEIRO DE OLIVEIRA: “(...) quanto a origem, todas as leis complementares são federais. No, entanto, quanto a destinação, além de, às vezes, se revestirem caráter simplesmente federal, as leis complementares podem ser mais abrangentes, ao regularem matérias cujo tratamento conferido, por imposição constitucional, importa observância obrigatória por todas as esferas de competências” - OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. Leis Complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004, p. 132. Ainda, HELENO TAVEIRA TORRES: “Por determinação constitucional, no Brasil, o Congresso Nacional exerce três funções legislativas distintas: é (i) constituinte derivado, para discutir e votar Emendas à Constituição; é o legislador ordinário da União, sob duas modalidades; (ii) legislador federal, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno plenamente autônoma; e (iii) legislador nacional ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24 da CF e em outras previstas no corpo da Constituição, como aquelas dos arts. 146; 155, § 2º, X; e 156, § 3º” – TORRES, Heleno Taveira. Sistema Constitucional Tributário e o Princípio da Segurança Jurídica, p. 487.

gerais, o que não exclui a competência suplementar dos Estados. Muito pelo contrário, consoante destacado por MARCO AURÉLIO GRECO³¹⁸:

(...) sempre que existe previsão de norma geral, existe competência estadual na matéria; portanto, a competência para a expedição da norma geral não exclui a expedição de normas pelos Estados, pelo contrário, a exige como decorrência necessária de ser norma geral: a supletividade da competência estadual se expressa numa especificação da disciplina jurídica a ser imposta à matéria; daí poder ser dito que a matéria própria de norma geral deverá ser regrada duas vezes, pela União e pelos Estados; sendo dupla essa regração, como imperativo lógico para que a lei estadual não seja repetitiva, nem se transforme em norma da mesma natureza que uma norma regulamentar (de segundo grau, portanto), é de se concluir que a norma geral deve versar alguns aspectos daquela realidade fenomênica a ser alcançada, enquanto a norma estadual versará outros, diversos (...)³¹⁹

Ainda, acerca do assunto, convém trazer à baila, as precisas lições de CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, para quem, “(...) o exercício da competência concorrente pelo Estado-membro aperfeiçoa-se pela suplementação da matéria cuidada, em sua generalidade, pela União (...)”, e destaca que o que pode “(...) ser suplementado é aquilo que especifica, singulariza o tratamento às peculiaridades dos interesses e condições dos diversos Estados-membros (...)”³²⁰.

De outro lado, observa-se que os parágrafos 3º e 4º do artigo 24 estabelecem a chamada competência supletiva, prevendo que na ausência de norma geral, os Estados exercerão sua competência legislativa plena³²¹. Destaque-se que tal competência supletiva, totalmente diversa da suplementar – que é competência exercida à luz de normas gerais-, advém da inexistência de normas gerais, suprimindo essa omissão da União.

³¹⁸ Destaque-se que o raciocínio desenvolvido por esse eminente jurista, apesar de realizado sob a égide da Constituição anterior, continua em todo aplicável a realidade hodierna.

³¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. A poluição diante do direito brasileiro. Revista de Direito Público, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 7, n. 34, abr./jun. 1975, p. 96-97.

³²⁰ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. República e Federação no Brasil, traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 246

³²¹ Quanto à existência de posicionamentos distintos do STF no que tange a possibilidade de exercício de tal competência supletiva pelos Estados em matéria tributária vide VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 7-31

Todo esse cenário normativo está em consonância ao art. 146 da Constituição, dispositivo que determina as matérias tributárias sujeitas a veiculação por lei complementar. E, nem, poderia ser diferente vez que a interpretação dos ditames constitucionais há de ser depreendida do todo (a chamada interpretação sistemática). Dessa forma, a interpretação do mencionado dispositivo constitucional (art. 146³²²) não pode perder de vista o art. 24³²³.

Consoante mencionamos linhas atrás, a matéria tributária está dentro da chamada competência concorrente dos entes federativos, de forma que cabe à União estabelecer as normas gerais e aos Estados-Membros (e Municípios) as normas suplementares (ou de aplicação) – art. 24, §§ 1º e 2º da CF. As normas gerais tributárias deverão ser veiculadas por lei complementar, exigência do art. 146 da Carta Política. Já as normas suplementares (ou de aplicação) serão introduzidas por meio de lei dos entes federais competentes.

Dito de outra forma, as normas gerais, em matéria tributária, seriam enunciados de caráter prescritivo, veiculados pela União e que devem – na maioria

³²² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

[\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

³²³ No mesmo sentido, e trazendo mais um dispositivo constitucional (art. 48, I, CF) a corroborar o entendimento de serem as leis complementares tributárias veículos de normas de estrutura, leciona JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que: “Embora a interpretação sistemática seja a sua favorita, na análise do art. 146, III, da CF, a doutrina não se mostra coerente com essa perspectiva. (...). Mas é assim topicamente (só ele) que o art. 146 vem sendo interpretado pelas correntes dicotômica e tricotômica, em entrelaço inconciliável. Para este estudo, contexto é na CF, não só o art. 48, I, mas também, o art. 24. (...). A competência da União, instituída no art. 146 da CF, se exerce pela edição de sobrenormas gerais, no sentido subjetivo. Essa competência é atributo, no art. 48, I, que corresponde à autorização para editar leis sobre o sistema tributário: normas que são necessárias a harmonização tributária via integração do sistema em lei nacional. Editada pela União, a lei de integração do sistema tributário não é circunscrita ao campo ao campo legislativo restrito aos tributos da União, porém, amplamente, nacional. É esse o sentido subjetivo das normas gerais de direito tributário: elas são aplicáveis à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 146, III). A função integrativa das normas gerais, é, assim, harmonizadora das relações intrassistemáticas e, portanto, não deve ser hostilizada por meros preconceitos” - BORGES, José Souto Maior. Sobre o Todo e suas Partes no Sistema Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, nov. 2013, p. 115-117.

dos casos – ser seguidos por todas as pessoas jurídicas (pela própria União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios), quando produzirem suas normas jurídicas tributárias³²⁴. Percebe-se que, em matéria tributária, essas leis complementares não são veículos de leis sobre tributação (normas de conduta), mas de leis sobre leis de tributação, normas de produção normativa (normas de estrutura).

E, justamente por ser norma geral nada mais que norma sobre produção normativa, esclarecedora e/ou condicionante do exercício da competência pelos entes federativos, compartilhamos do entendimento de que a lei complementar tributária deteria apenas uma função³²⁵: estabelecer normas gerais. Não adentraremos a discussão, acerca das funções da lei complementar, travada entre as denominadas correntes dicotômica e tricotômica³²⁶, no entanto, convém trazer à baila, à guisa de conclusão, a opinião de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

Diante da infundável querela doutrinária acerca de lei complementar tributária, que se arrasta há décadas, já tivemos oportunidade de, entre as correntes tricotômica e dicotômica, optar por esta última, embora preferindo denominá-las ‘unifuncional’, uma vez que *sua única função é a de estabelecer normas gerais de Direito Tributário, que, por sua vez, têm três finalidades: dispor*

³²⁴ Nesse caso, como vimos acima, há hierarquia entre essa lei complementar e as leis ordinárias dos entes federativos – já que aquela é fundamento de validade destas

³²⁵ Destaque-se que tal raciocínio tem por pano de fundo o exercício da competência concorrente, isto é, lei complementar enquanto lei nacional, estipuladora de diretrizes básicas. É que a Constituição Federal estabeleceu casos em que a lei complementar deverá instituir tributos, caso dos empréstimos compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas – aqui, obviamente não estamos falando de normas sobre produção normativa (normas gerais).

³²⁶ Em apertada síntese, a teoria tricotômica acerca das funções da lei complementar no direito tributário parte da literalidade textual da Constituição. Assim, leitura do disposto no art. 146 da CF (anteriormente, art. 18, § 1º da Constituição de 1967) demonstra serem três as funções da lei complementar tributária: dispor sobre conflito de competências entre os entes federativos, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A teoria dicotômica criticava tal postura dos adeptos da teoria tricotômica (leitura literal dos postulados constitucionais), salientando que tal entendimento redundaria em afronta ao princípio da Federação e Autonomia dos entes federados, posto ampliar em demasia a competência da União ao lhe possibilitar legislar amplamente a rubrica de “normas gerais”. Assim, para essa segunda corrente, os dispositivos constitucionais deveriam ser interpretados em cotejo com todo o ordenamento constitucional, evitando-se assim afronta àqueles princípios constitucionais. Entendiam que a lei complementar deteria, em verdade, apenas uma função: editar normas gerais. E, que tal lei complementar de normas gerais teria dois objetivos: dispor sobre conflito de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações ao poder de tributar. Vide: SOUZA, Hamilton, Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.) Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva: CEU, 1982, p. 31; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 86. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 207 e ss. CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 800 e ss.

sobre conflitos 'de competência' e regular limitações da competência tributária (Constituição, artigo 146, I, II e III, a e b), bem como realizar alguns objetivos específicos (art. 146, III, c e d, e parágrafo único)³²⁷ (Grifou-se)

Pois bem, a interpretação do art. 146 da Constituição Federal, mais especificamente dos limites das normas gerais tributárias, tem suscitado vivas controvérsias em doutrina, sendo assunto delicadíssimo, e “(...) tema mais difícil na descrição do regime jurídico das lei complementares (...)”³²⁸. No entanto, o que não podemos perder de vista é que estamos tratando de delimitação de competência, delimitação esta realizada no âmbito de uma Federação.

Assim, em que pese ao cuidado do nosso legislador constituinte em delinear (quase) exaustivamente as competências tributárias de cada ente federativo, podem ocorrer interpretações dissonantes e potencialmente conflitantes³²⁹ por parte destes entes, assim como desarmonias legislativas altamente desagregadoras. Daí, a necessidade de normas gerais tributárias. Normas estas que justamente nas áreas gris, passíveis de equívocos interpretativos por parte dos entes federativos, orientarão o cerne de atribuições de cada uma dessas pessoas políticas (“conflito de competências”); da mesma forma, integralizarão os ditames constitucionais que estabeleçam limitações ao exercício da competência, bem como harmonizarão o sistema tributário nacional, conferindo-lhe certa homogeneidade (em todo consentâneo a ideia de equilíbrio da Federação)³³⁰.

³²⁷ VIEIRA, José Roberto Vieira. O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos.

³²⁸ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, p. 190.

³²⁹ Acerca desse assunto, JOSÉ ROBERTO VIEIRA chama a atenção quanto a inexistência, em verdade de aludidos conflitos de competência. Salaria que ante o cuidado e exaustão na partilha constitucional das competências tributárias, seus eventuais “conflitos” já encontrariam solução na própria Carta Política. Daí afirmar ser impossível logicamente os chamados “conflitos de competência”. Nesse sentido, esclarece que os aludidos conflitos, a serem objeto de preocupações pela lei complementar, seriam os potenciais, em verdade, embates entre “(...) leis infraconstitucionais de mais de uma esfera de governo (...)”, a implicarem invasões de competência por parte de uma delas. No entanto, destaca que tais “conflitos de lei” só são estabelecidos por existirem conflitos de interpretações entre os entes políticos: “(...) Eis, aqui, a natureza constitucional daquilo que a doutrina versa como 'conflitos de competência': secundariamente, conflitos legais; primariamente, conflitos hermenêuticos”. VIEIRA, José Roberto Vieira. O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos, p. 5-6.

³³⁰ Neste sentido, HELENO TAVEIRA TORRES: “No Brasil, a Constituição Federal trouxe um grupo de normas muito abrangente para instituir o respectivo sistema tributário nacional, com disposições atributivas de poder de tributar, sob forma de competências, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; (...). A própria Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União,

À luz, portanto, de tais vértices interpretativos - autonomia dos entes federativos no exercício de suas competências *versus* harmonização do sistema, e esclarecimentos acerca dos limites em que essa competência é atribuída – é que deve ser interpretado o art. 146 (e outros a ele conexos) da Constituição Federal. Vale dizer, a interpretação dos limites e função afeta à lei complementar tributária (norma geral) há de ser tal que privilegie o exercício das atribuições constitucionais pelos entes federativos, porém garanta uma uniformidade de tratamento legislativo em todo consentâneo a preservação dessa forma estatal (minimização de equívocos no “exercício de competência”, segurança e isonomia entre os contribuintes). E, é com essas diretrizes valorativas que ingressaremos na análise da possibilidade, ou não de os Estados-Membros legislarem acerca de responsabilidade, notadamente no âmbito de suas competências tributárias.

Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas ‘normas gerais de direito tributário’ como forma de: regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, aplicando-se estritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; art. 150 VI, ‘c’; art. 195, §7º, 156, § 3º CF); ii) evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, ‘a’; 155, § 2º, XII, CF); iii) definir os tributos e suas espécies (art. 146, III, ‘a’, CF); iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito – art. 146, III, ‘b’, CF; e iv) uniformizar os prazos de decadência e prescrição – art. 146, III, ‘b’, CF; vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedade cooperativa”. TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do CTN no Ordenamento, p. 2.

CAPITULO III – E ENTÃO, PODEM OS ESTADO LEGISLAREM INAUGURALMENTE SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA?

“(…) como pressuposto fundamental da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário, o poder de tributar tem como destinatários imediatos os poderes legislativos das pessoas do federalismo, mas mediatemente todos os sujeitos que possam ser colhidos pela tributação são igualmente destinatários dessas normas da Constituição tributária, inclusive como forma de garantia de proteção a direitos fundamentais, quanto à sua observância, nos limites do quanto possa ser autorizado sob a forma de competência tributária”³³¹ (Grifou-se).

1. RETOMANDO O “FIO DA MEADA”.

Nesse primeiro momento, faz-se necessário, utilizando-nos de um ditado popular, que “retomemos o fio da meada”. Deixamos assente no capítulo anterior que estudar competência tributária é debruçar-se sobre o direito positivo em movimento, sobre seus processos de produção e aplicação, a chamada dinâmica jurídica. Salientamos também que, apesar de as normas individuais e concretas serem imprescindíveis nesse processo de produção jurídica, a competência tributária é usualmente conceituada pela doutrina³³² como a aptidão ou faculdade para criar abstratamente o tributo, observando-se, obviamente, o procedimento previsto para tanto. Ainda, esclarecemos que, em que pese ao conceito de competência tributária, a que aderimos³³³, compreenda tanto a criação de normas³³⁴ gerais e abstratas, como individuais e concretas, reduzimos nossas especulações àquele campo (veiculação de normas gerais e abstratas).

³³¹ TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário, p. 436.

³³² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, p.567

³³³ Competência tributária seria a autorização jurídico-positiva para criação ou modificação dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos, isto é, normas regentes do fenômeno da incidência, regentes do *an e quantum debeatur* (critérios das normas jurídicas tributárias).

³³⁴ O vocábulo “normas”, aqui, está sendo utilizado em seu sentido amplo.

Em linhas gerais, portanto, é acerca das condições necessárias à produção de enunciados prescritivos veiculadores de normas gerais e abstratas de incidência tributária que estamos tratando. Mais especificamente, fizemos um recorte metodológico, de forma que é especificamente sobre uma determinada espécie desses enunciados de normas gerais - aquele regente da sujeição passiva tributária (critério pessoal) - que focaremos nosso olhar. Recordemos, juntamente a HANS KELSEN, que uma das peculiaridades do sistema jurídico é regular a sua própria criação, de forma que todas as normas têm como fundamento jurídico outra norma dentro do sistema³³⁵ - aliás, é aqui que reside a noção de juridicidade das normas, posto “pertencentes” ao sistema jurídico porque introduzidos consoantes as regras próprias desse sistema.

E, nesse ponto, faz-se necessário um breve esclarecimento. Em que pese à proximidade dessas ideias a das chamadas “fontes do direito”, de fonte, propriamente dita, não se trata. Em coerência ao referencial teórico adotado, seguimos a linha de PAULO DE BARROS CARVALHO, esmiuçada por TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, para quem fontes do direito³³⁶ seriam “os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas”³³⁷. Em poucas palavras, o termo “fontes do direito” referir-se-ia ao processo de enunciação das normas jurídicas.

Partindo da premissa de que o direito positivo seria um corpo de linguagem materializado por um conjunto de enunciados prescritivos, a sua gênese só pode ser

³³⁵ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, p. 258.

³³⁶ A doutrina acerca do assunto é bastante diversificada, de forma que a nossa tomada de posição se deve a coerência das premissas metodológicas firmadas. NORBERTO BOBBIO leciona que fontes do direito são os fatos ou atos indispensáveis, pelo ordenamento jurídico, para a produção de normas jurídicas. Portanto, a lei (norma jurídica) seria fonte do direito - BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico, p. 51-60). MARIA HELENA DINIZ distingue entre fontes formais e materiais. Aqui seriam os fatos que dão conteúdo as normas jurídicas; lá seriam os meios em que as fontes materiais se apresentam revestidas no mundo jurídico - Constituição, lei, constituição jurisprudência - DINIZ, Maria Helena. Compêndio de introdução à ciência do direito, p. 256. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR entende que a expressão “fontes do direito” referir-se-ia aos modos de criação das normas jurídicas. Identifica, apesar de algumas críticas quanto a ambiguidades destes termos, a lei, o costume, a jurisprudência, e os negócios jurídicos como fontes formais - FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. LUIS EDUARDO SCHOUERI identifica a existência de fontes materiais - pessoas, entes que, com sua atuação, estão habilitadas a criar normas jurídicas, e a própria atuação das mesmas -, fontes reais - pressupostos de fatos da tributação -, e fontes formais - veículos introdutórios de normas jurídicas. Entende que o estudo do assunto perpassa todas essas “espécies” de fontes - SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, p. 71-72.

³³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 47.

uma: “a atividade produtora de enunciados”³³⁸, a “enunciação”³³⁹. Uma norma jurídica não é capaz de, *per se*, criar outros enunciados prescritivos; é dizer, o direito positivo não se autorreproduz, apenas disciplina o ato de enunciação que o produz. Nas palavras de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

Uma norma jurídica não é capaz de, por si só, criar outros enunciados prescritivos, mas apenas de disciplinar o ato de enunciação que os produz. Os enunciados, que compõem o plano de expressão do direito positivo, suas proposições e as normas jurídicas com base neles construídas, só existem como tal porque alguém os enunciou, isto é, proferiu um ato de enunciação (de criação de enunciados)³⁴⁰.

Semelhante é o pensamento de LOURIVAL VILANOVA, para quem a linguagem do direito se dirige a linguagem social para torná-la jurídica, por meio do processo de juridicização. É esse “processo de juridicização”, que nada mais seria do que a enunciação consoante a disciplina estabelecida pelo sistema jurídico, fonte do direito.

Por inferência lógica, as regras regentes desse processo, isto é, os enunciados prescritivos que delimitam esse processo enunciativo é que conformam as normas de competência legislativa (*lato sensu*). Logo, quando esses preceitos disciplinadores da enunciação de normas jurídicas versarem acerca da criação de normas de incidência tributária, estaremos diante de enunciados conformadores da norma de competência legislativo-tributária.

É sobre o produto (linguagem) desse ato de enunciação³⁴¹ – ato esse consonante a disciplina estabelecida pelo sistema jurídico – que nós, dogmáticos do direito, debruçamo-nos. É a isso (produto) que delimitamos como direito, é dizer, como

³³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 667.

³³⁹ ÉMILE BENVENISTE esclarece que a enunciação é a atividade humana de produzir enunciados – Apud: CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 667.

³⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 667.

³⁴¹ Digno de nota, ante a concisão do raciocínio, o seguinte trecho de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “(...) *uma linguagem jurídica é produzida mediante uma série de atos pré-estabelecidos e realizados pelo homem com base em outra linguagem jurídica que, por sua vez, também foi produzida da mesma forma*. Assim, entre uma linguagem e outra há sempre um intervalo, que se consubstancia num ato de vontade humano, voltado a realização de um procedimento próprio, por uma autoridade competente, o qual denominamos de enunciação” (Grifou-se) - Ibidem, p.669.

conjunto de normas jurídicas (lato sensu) de um dado país, em um determinado momento.

Feito esse parêntese³⁴², dado que nosso foco de análise seriam os enunciados conformadores da norma de competência legislativo-tributária, retomemos o raciocínio. Competência tributária, como dito, seria a autorização jurídico-positiva para criação ou modificação dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos, isto é, normas regentes do fenômeno da incidência, regentes do *an* e *quantum debeatur* (critérios das normas jurídicas tributárias). É corrente a lição de que a competência tributária seria matéria exclusivamente constitucional, afirmando-se, inclusive, que os dispositivos constitucionais já criariam os tributos³⁴³. Entretanto, não aderimos a tal entendimento.

Destarte, ante a função própria da lei complementar no nosso sistema jurídico tributário, muitos dos enunciados delimitadores da autorização para se produzirem as normas tributárias gerais e abstratas (competência legislativo-tributária) localizam-se nesse diploma normativo. No que se refere à responsabilidade tributária – foco último de nossas preocupações -, muitas das limitações ao exercício da competência legislativo-tributária, por parte dos Estados-Membros³⁴⁴, estão dispostas em leis complementares de normas gerais tributárias.

Enfim, o que pretendemos deixar assente é que a estruturação da norma de competência legislativo-tributária³⁴⁵ perpassa o exame do disposto nos diplomas

³⁴² Para estudo específico das “fontes do direito tributário”, ao menos na concepção ora perfilhada, vide: MOUSSALEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. Ainda, CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 659-703. Em sentido distinto, vide menções de nota de rodapé nº 336.

³⁴³ BORGES, José Souto Maior. “A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços”. In: *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia* 10. Ano I. Agosto/1976, p. 26-27. VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 610-618.

³⁴⁴ E, por óbvio, por parte, igualmente, dos demais entes federados.

³⁴⁵ Quanto à opção por adotar a norma de competência tributária como ponto de apoio ao presente estudo, a fizemos por “acreditarmos ser estéril a tentativa de identificar na própria regra-matriz de incidência tributária, elementos para se aferir a validade da escolha da pessoa à qual se imputará o dever de pagar tributo”. De fato, não há como a norma de incidência tributária, ela mesma, isoladamente considerada, denunciar vícios de sua própria enunciação. Daí a necessidade de “regressarmos mais uma etapa do processo de positivação, alcançando a norma de competência tributária”, esta sim, “índice seguro para, diante dos limites estabelecidos pelo Sistema Constitucional Tributário Nacional, delinear o conjunto das alternativas postas ao legislador para a definição do critério pessoal passivo do tributo” – DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade Tributária. Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2004, p. 37.

legislativos de normas gerais tributárias (leis complementares). Antes, porém, de nos debruçarmos sobre a norma de competência legislativo-tributária, convém esclarecermos no que consistiria a responsabilidade tributária. Afinal, é sobre a produção de enunciados tratantes desse instituto jurídico, por parte dos Estados-Membros que, em última análise, centram-se nossas reflexões.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOBRE O QUE ESPECIFICAMENTE ESTAMOS FALANDO.

2.1 Introdução

Quando falamos em responsabilidade tributária, a noção mais rudimentar que no vem à mente é a de dever jurídico de adimplir com uma obrigação tributária. Referimo-nos, portanto, ao polo passivo da relação jurídica tributária, surgida, com a ocorrência do fato previsto no antecedente de uma norma de incidência tributária. Em poucas palavras, é de sujeição passiva tributária que estamos falando. Assim, a fim de melhor compreender o instituto jurídico que será, doravante, centro de nossa atenção, principiemos pela delimitação de sujeição passiva tributária, ou mais especificamente de sujeito passivo da relação jurídica tributária.

MARIA RITA FERRAGUT já advertira que em que pese à aparente simplicidade do conceito de “sujeito passivo”, o fato é que o mesmo “é fundamento de muitas interpretações”³⁴⁶. Destarte, uma rápida análise da doutrina pátria demonstra as distintas noções consoante o assunto é compreendido. Para PAULO DE BARROS CARVALHO sujeito passivo seria:

(...) a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento das prestações: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetíveis de avaliação patrimonial, nas relações que

³⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005, p. 26-27.

veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo³⁴⁷.

MARIA RITA FERRAGUT, partindo das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, conceitua sujeito passivo como “a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação”³⁴⁸. Prossegue afirmando que “consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta”³⁴⁹.

GERALDO ATALIBA, em sentido semelhante, sustenta que sujeito passivo seria “a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”³⁵⁰. Destaca ainda, o saudoso professor que, em regra, é sujeito passivo “uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”³⁵¹.

RICARDO LOBO TORRES destaca que sujeito passivo é “a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito”³⁵². Leciona ainda que o “sujeito passivo” deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador, podendo ser “contribuinte ou responsável”.

Ainda, consoante o magistério de BETINA TREIGER GRUPENMACHER “As hipóteses de sujeição passiva tributária estão arroladas no Código Tributário Nacional – CTN e indicam os possíveis devedores da prestação tributária, quais sejam o contribuinte e o responsável”³⁵³.

³⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 314.

³⁴⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, p. 29.

³⁴⁹ Ibidem, ibidem.

³⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, p. 77.

³⁵¹ Ibidem, ibidem.

³⁵² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito financeiro e tributário. 5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 217.

³⁵³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. GRILLO, Fábio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. Código Tributário Nacional Anotado. Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná. Disponível na URL <file:///C:/Users/Dayana/Documents/ctn_v2.pdf>, p.333.

MARÇAL JUSTEN FILHO entende por sujeição passiva tributária “a situação jurídica correspondente à titularidade do polo passivo de uma relação jurídica sujeita ao regime de direito tributário”³⁵⁴. Esclareça-se que para o autor paranaense “relação jurídica” corresponderia a uma unidade complexa, em que “uma plêiade de deveres para uma das partes (o sujeito passivo), a que correspondem direitos correlativos para a outra parte”³⁵⁵. Afasta-se, portanto, do conceito de “obrigação tributária” tão consagrado em doutrina, e que pressupõe tantas obrigações quantos vínculos jurídicos entre tais sujeitos estabelecidos (daí falar-se em dever principal e acessório – ou deveres instrumentais, na nomenclatura adotada por PAULO DE BARROS CARVALHO).

RENATO LOPES BECHO, em um sentido mais estrito, atrela a noção de sujeição passiva à realização da materialidade prevista na hipótese de incidência normativa. Nas palavras do referido autor:

Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente aquelas pessoas que realizaram, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não-discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade³⁵⁶.

PAULO AYRES BARRETO também define sujeito passivo dessa forma mais estrita, digamos assim. Compreende que “o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no polo passivo dessa relação [jurídica tributária]”³⁵⁷. Sustenta que assim o é em razão de ser ele (contribuinte) “o titular da riqueza pessoal descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária”³⁵⁸.

³⁵⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986, p. 228

³⁵⁵ *Ibidem*, *ibidem*.

³⁵⁶ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 190.

³⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 86.

³⁵⁸ *Ibidem*, *ibidem*.

Desde já afirmamos não coadunarmos com essa última visão mais estrita da sujeição passiva tributária. Consoante desdobraremos – ainda que em linhas gerais – a sujeição passiva comporta para além da figura do contribuinte, a do responsável tributário. E, assim o é, em razão de o próprio CTN, em seu art. 121³⁵⁹, dispor dessa forma. Ora, ainda que o legislador se utilize de uma linguagem técnica, não tão rigorosa, não há como se desconsiderar os conceitos por ele eventualmente propostos.

De qualquer modo, tomado um ou outro entendimento, percebe-se que falar em sujeição passiva tributária é referir-se à determinação subjetiva do mandamento da norma jurídica tributária. Retomando um conceito desenvolvido no primeiro capítulo, a norma jurídica tributária, isto é, a norma regente do fenômeno da incidência, é norma de conduta, que prevê em seu antecedente uma hipótese a que se imputa uma consequência, consequência esta consistente na previsão (teórica – afinal estamos no âmbito das normas gerais e abstratas) do nascimento de uma relação jurídica vinculando sujeitos a um determinado objeto (notadamente, prestação pecuniária). Assim, antes de avançarmos no presente assunto, mister se faz esclarecermos, ainda que em linhas gerais, no que consistiria a norma jurídica de incidência tributária – mais especificamente, os seus critérios (ou aspectos na teoria adotada por GERALDO ATALIBA) componentes, isto é, a estrutura da referida norma de conduta.

2.2 Norma Jurídica de Incidência Tributária. Noções Gerais.

“Estudar responsabilidade tributária requer que a investigação tenha como ponto de partida a regra-matriz de incidência, com enfoque na relação jurídica constante de seu consequente. Não que seja necessário adentrar de forma

³⁵⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

profunda em temas tão ricos, para que nosso objeto de estudo possa ser devidamente conhecido, mas uma breve incursão nessas matérias permitirá que a sujeição passiva tributária, e especialmente a responsabilidade, sejam melhor compreendidas”³⁶⁰

O estudo da estrutura da norma tributária recebeu grandes contribuições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e de GERALDO ATALIBA, entretanto, foi na proposta teórica de PAULO DE BARROS CARVALHO que atingiu sua mais sofisticada elaboração. MARÇAL JUSTEN FILHO entende ser dele “o estudo mais correto”³⁶¹, e SACHA CALMON NAVARRO COELHO salienta ser ele o “melhor expositor”³⁶².

A exposição da teoria da regra-matriz de incidência tributária³⁶³, em sua feição completa, deu-se na primeira edição do Curso de direito tributário, de PAULO DE BARROS CARVALHO³⁶⁴. Na opinião do autor, a regra-matriz de incidência tributária atende ao escopo para o qual foi concebida: o “(...) isolamento da unidade de percussão da norma jurídica tributária”³⁶⁵.

Trata-se, na visão daquele que a concebeu, de “(...) estrutura bem construída, mostrando-se apta para absorver os conteúdos semânticos dos produtos legislados e facilitando, dessa forma, a compreensão da mensagem deôntica (...)”³⁶⁶ que deles emerge. É dizer, a regra-matriz de incidência tributária seria um ferramental para que

³⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, p.25.

³⁶¹ JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: RT, 1985, p. 44.

³⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 94.

³⁶³ Para o professor PAULO DE BARROS CARVALHO, a regra-matriz de incidência tributária é aquela que marca o núcleo da incidência fiscal, ou seja, aquela que institui tributo, identificada como norma “norma tributária em sentido estrito” – norma geral e abstrata, portanto. Esclarecemos que utilizaremos as expressões regra-matriz de incidência tributária e norma jurídica de incidência tributária como sinônimas.

³⁶⁴ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO destaca que o professor “PAULO DE BARROS CARVALHO apresentou, inicialmente, componentes da norma jurídica tributária, na sua tese de doutoramento, (...), numa singela demonstração daquilo que mais tarde denominara de regra matriz de incidência tributária. Com a edição do livro *Curso de Direito Tributário*, as ideias apareceram mais segmentadas, o nome regra-matriz de incidência tributária foi consolidado como sinônimo de norma tributária em sentido estrito e um esquema formal foi desenhado (...). Tal construção passou a ser utilizada em mais de centenas de obras especializadas, representando um verdadeiro marco na Teoria Geral do Direito Tributário” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito Tributário, p. 378.

³⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária, p. 11.

³⁶⁶ Ibidem, ibidem.

se possam identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de conduta que prescreve a incidência do tributo.

Ainda para PAULO DE BARROS CARVALHO “(...) a regra-matriz de incidência tributária é u’a norma geral e abstrata que atinge as condutas intersubjetivas por intermédio do ato jurídico administrativo de lançamento ou de ato do particular, veículos que introduzem no sistema norma individual e concreta”³⁶⁷. Daí a afirmação de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO de que algumas “normas são produzidas para incidir [normas gerais e abstratas – regra matriz de incidência], outras nascem como resultado da incidência [normas individuais e concretas]”³⁶⁸.

Percebe-se, portanto, que o termo “regra matriz de incidência tributária” é utilizado, pelo referido mestre (assim como pelo restante da doutrina), tanto para se referir ao processo (ferramenta, estruturação da norma jurídica de incidência) quanto ao produto (norma de incidência tributária). Aliás, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO já alertara a essa ambiguidade, esclarecendo que a expressão “regra-matriz” pode ser utilizada em duas acepções: (i) estrutura lógica, e (ii) norma jurídica em sentido estrito:

No processo gerador de sentido dos textos jurídicos, o intérprete, conhecendo a regra-matriz (estrutura lógica), sai em busca dos conteúdos significativos do texto posto para completá-la e assim constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica). A regra-matriz, considerada como estrutura lógica é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados.

Destaque-se que tal utilização ambígua do termo, em verdade, faz referência a duas facetas– ou mais especificamente, a dois momentos - de uma mesma realidade. Esclarecemos que nossa atenção se volta, no momento, ao estudo da regra-matriz enquanto estrutura lógico-semântica.

³⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos jurídicos da Incidência, p. 60.

³⁶⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 379.

Pois bem, e retomando o raciocínio, impende notar que a regra-matriz de incidência tributária (norma de incidência tributária, de caráter geral e abstrato) é formada a partir de proposições prescritivas variadas que, não raras vezes, encontram-se esparsas por mais de um diploma normativo. Estrutura-se, consoante a visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, da seguinte forma: na hipótese (descriptor, antecedente ou suposto) da norma haverá a descrição hipotética de um evento portador de expressão econômica; e no consequente (prescritor) normativo, a prescrição dos efeitos irradiados, caso ocorra o fato abstratamente descrito na hipótese.

Os critérios³⁶⁹ que comporiam a hipótese seriam o material, o espacial e o temporal. No critério material haverá a descrição hipotética de um comportamento humano futuro. Essa a razão pela qual o verbo que forma o núcleo do critério material deve estar no tempo futuro ou, se redigido em tempo presente, seja relativo a ações futuras. Esse comportamento humano será limitado por coordenadas de espaço, presentes no critério espacial, e de tempo, identificadas no critério temporal. Já o prescritor seria formado pelos critérios pessoal e quantitativo. Este formado pela base

³⁶⁹ Nesse momento, mostramos a estrutura da forma como proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO. Há posicionamentos distintos: vide nota de rodapé nº 370 e itens 2.2.1.2 a 2.2.1.5 do presente capítulo.

de cálculo e alíquota; aquele pelo sujeito ativo e sujeito passivo³⁷⁰. Em linguagem formal, eis a estrutura da regra-matriz de incidência tributária³⁷¹:

$$\begin{array}{c} \text{Dsm} \\ \longleftrightarrow \\ \text{RMIT} = \{ \text{Ht} = [\text{Cm.ce.ct}] \rightarrow \text{Ct} = [\text{Cp} (\text{Sa.Sp}). \text{Cq} (\text{bc. al})] \} \end{array}$$

³⁷⁰ Outros autores trataram do assunto, propondo estruturações distintas. GERALDO ATALIBA utilizava a palavra aspectos, afirmando que esse vocábulo demonstrava que a hipótese de incidência tributária poderia ser analisada sob diversos prismas, sem que isso afastasse seu caráter unitário. Para ele, a palavra elementos induzia à falsa conclusão de que eles criariam a hipótese de incidência tributária - quando, na verdade, apenas a integram. Consoante o magistério de referido autor, na hipótese de incidência tributária estariam os aspectos pessoal, material - no qual se encontraria também a base de cálculo -, temporal e espacial, restando para o conseqüente, chamado por ele de mandamento, apenas a alíquota - ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, p. 78-119.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO alude, assim como o fez GERALDO ATALIBA, a aspectos no lugar de critérios. Em linhas gerais, porém, concorda com a proposta teórica de PAULO DE BARROS CARVALHO, acrescentando, ao antecedente, um aspecto pessoal no qual estão as indicações da pessoa capaz de realizar o fato jurídico tributário abstratamente descrito. Sustenta ainda que, no conseqüente da norma, além do aspecto subjetivo, encontramos o aspecto quantitativo, no qual se fazem presentes pontos relevantes para a individualização da relação jurídica tributária, isto é, para além da base de cálculo e alíquota - como por exemplo "(...)como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo". - COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008 p. 427.

MARÇAL JUSTEN FILHO, apesar de criticar a utilização do vocábulo aspectos, afirma que sua utilização é possível. Entende ser possível aludir a aspectos (da hipótese) quando se estivesse a tratar da norma, na qual estariam presentes "(...)coordenadas abstratas destinadas a permitir o reconhecimento dos aspectos (...)". Eles (aspectos) existiriam tão-somente no fato. - JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto sobre serviços na Constituição, p. 44.

Em sua opinião, na mesma esteira de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, os aspectos presentes na hipótese são, além do material, do espacial e do temporal, também o aspecto pessoal, no qual estaria presente a indicação do "(...) sujeito da conduta que objetivamente materializa o fato tributário". - Ibidem, p. 47.

No que concerne à consequência da norma, MARÇAL JUSTEN FILHO compreende que, enquanto a hipótese descreve um fato de possível ocorrência, a consequência estabelece ou produz algo até então inexistente, tendo, por isso, natureza constitutiva. Nela, há imposições ou determinações. Em razão disso, utiliza o vocábulo determinação. - Ibidem, p. 45-46.

As determinações presentes na consequência são, dentre outras, a subjetiva - que impõe quem serão os sujeitos da relação jurídica - e a objetiva - que impõe a conduta a ser realizada pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo. - Ibidem, p. 53-54.

³⁷¹ Convém pontuar que nossa análise se centra na regra-matriz de incidência tributária. É que o esquema proposto pelo professor da USP e da PUC-SP é aplicável a todos os ramos jurídicos, daí a afirmação, feita por AURORA TOMAZINI DE CARVALHO de que a teoria desenvolvida seria "um verdadeiro marco na Teoria Geral do Direito Tributário" - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito Tributário, p. 378. O único cuidado que há de se ter é quanto ao nominado critério quantitativo. Esclarece referida autora que PAULO DE BARROS CARVALHO "refere-se a um critério quantitativo no conseqüente porque, na esfera tributária, o núcleo da conduta prescrita pelas normas instituidoras de tributos é o dever de entregar aos cofres públicos certa quantia em dinheiro. No entanto, não são todas normas jurídicas que apresentam o núcleo da conduta prescrita mensurável (como por exemplo: votar, alistar-se no serviço militar, fumar, dirigir, parar no sinal vermelho, entregar declaração, escriturar livros etc.). Por isso, generalizando, nem sempre encontramos um critério quantitativo no conseqüente normativo, mas necessariamente em todas as normas teremos um critério prestacional, contendo as diretrizes para identificação do objeto da prescrição" - Ibidem, p. 383.

RMIT = regra-matriz de incidência tributária, ou norma jurídica de incidência tributária

Ht = hipótese, antecedente ou suposto da norma jurídica de incidência tributária (ou regra-matriz de incidência tributária)

Cm = critério material da hipótese – núcleo da descrição fática

Ce = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar

Ct = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo

→ dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional

Ct = consequente ou prescritor da norma jurídica de incidência tributária (ou regra-matriz de incidência tributária)

Cp = critério pessoal do consequente onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional

Sa = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor

Sp = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor

Cq = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

bc = base de cálculo – grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário

al = alíquota – fator que se conjuga a base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária.

Dsm = dever ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito passivo (devedor) de cumprir a obrigação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor.

Antes de avançarmos no exame, ainda que breve, de cada um desses critérios, digno de nota é o cuidado com que AURORA TOMAZINI DE CARVALHO diferencia a composição das normas gerais e abstratas (normas criadas para incidir, ou regra-matriz de incidência tributária) e individuais e concretas (normas resultantes da incidência). O discriminem tem em vista as distintas funções por essas normas exercidas. Inicialmente, esclarece que:

(...) o descritor das normas do tipo geral e abstratas não traz a descrição de um acontecimento especificamente determinado, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixam infinitas ocorrências concretas. Da mesma forma, o consequente não traz a prescrição de uma relação intersubjetiva especificamente determinada e individualizada, alude a uma classe de vínculos intersubjetivos, na qual se encaixam infinitas relações entre sujeitos³⁷²

Pois bem, ante tais diferenças, conclui que:

Haverá para a construção dos conceitos conotativos destas normas no antecedente: (i) um critério material (delineador do comportamento/ação pessoal); (ii) um critério temporal (condicionador da ação no tempo); e (iii) um critério espacial (identificador do espaço da ação). E, no consequente: (iv) um critério pessoal (delineador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (iv) um critério prestacional (qualificador do objeto da prestação).

(...)

Satisfazendo-se o requisito de pertencibilidade aos critérios da hipótese e do consequente das normas gerais e abstratas, são produzidas as normas individuais e concretas. Nelas não encontramos diretrizes para identificação de um acontecimento específico e uma relação jurídica objetivada. Há, no antecedente, ao invés de critérios: (i) um elemento material (referente ao comportamento de uma pessoa); (ii) um elemento temporal (referente ao tempo da ação); e (iii) um elemento espacial (referente ao local da ação). E no consequente: (iv) um elemento pessoal (individualizador dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica); e (v) um elemento prestacional (referente ao objeto da prestação)³⁷³.

Consoante já deixamos assente, nosso foco de análise é quanto às normas gerais e abstratas, isto é, normas jurídicas de incidência tributária enquanto resultantes (produto) do exercício da competência legislativo-tributária dos Estados –

³⁷² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p.380. Aliás, algumas considerações sobre o assunto foram feitas no Capítulo 1 do presente trabalho.

³⁷³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 380-381.

Membros. Logo, será sobre os critérios da regra-matriz de incidência tributários que teceremos algumas considerações.

2.2.1 Antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

“A hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos. Mas esse descritor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado com um teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor), meta finalística e razão da própria existência do direito”³⁷⁴

Preliminarmente, impende deixar-se assente que a norma jurídica de incidência tributária é uma unidade “incindível” que só em razão de uma operação lógica de abstração é “cindível” em critérios. Daí, o alerta do professor titular da PUC-SP e USP quanto à qualificação prescritiva da linguagem em que constituída essa norma jurídica (“incindível”). Feita essa observação, o que há de se ter em mente é que no suposto da regra-matriz de incidência tributária reside a descrição hipotética dos fatos que uma vez ocorridos fazem irromper a relação jurídica tributária.

E, ao conceituar o fato que dará ensejo a referida relação jurídica tributária, o legislador seleciona as propriedades que julga necessárias a caracterizá-lo – afinal, como já dito no primeiro capítulo, ante a complexidade da realidade fática, impossível apreender o fenômeno em sua integralidade. Pois bem, no magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, desse conceito é possível serem extraídos três critérios de identificação que permitam reconhecer o fato toda vez que efetivamente aconteça: (i)

³⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 265-266.

critério material; (ii) critério temporal, e (iii) critério espacial³⁷⁵. Para outros autores, como veremos, logo em seguida, existiria ainda um critério pessoal no antecedente.

2.2.1.1 Esclarecimentos preliminares. “Fato gerador” versus “Hipótese de Incidência”: uma questão terminológica.

“Escolheu-se a expressão *hipótese de incidência* para designar o mesmo que outros autores denominam de ‘suporte fático’ ou ‘tatbestand’ ou *fattispecie*’ ou ‘hecho imponible’ ou ‘presupposto del tributo’ ou ‘*fato gerador*’. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas, a mais infeliz porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de *confusão intelectual*”³⁷⁶ (Grifou-se)

O intérprete, ao travar contato com os textos positivados, defrontar-se-á, não raramente, com a expressão “fato gerador”. E, o que é pior, com a utilização ambígua de referida expressão. Assevera LUÍS EDUARDO SCHOUERI, na esteira de ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁷⁷ e PAULO DE BARROS CARVALHO³⁷⁸, que tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional³⁷⁹ utilizam a expressão “fato gerador” para referir-se “tanto à circunstância abstrata, definida pelo legislador (...), quanto a cada um dos fatos concretos, que correspondem àquela hipótese (...).

³⁷⁵ Ibidem, p. 267.

³⁷⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 338-339.

³⁷⁷ Ibidem, p. 338-358.

³⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 255-259.

³⁷⁹ Os artigos 114 e 116 do CTN, por exemplo, utilizam o termo para se referir ora a descrição hipotética, ora aos fatos concretos que se subsumam àquela descrição:

“Art. 114. *Fato gerador* da obrigação principal é a *situação definida em lei* como necessária e suficiente à sua ocorrência.

(...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, *considera-se ocorrido o fato gerador* e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável” (Grifou-se)

Do ponto de vista lógico, são coisas diversas: a hipótese é abstrata; o fato é concreto”³⁸⁰.

Parece dever-se a GASTON JÉZE a introdução, no país, da expressão “fato gerador”, título de estudo³⁸¹ publicado em 1945, e que teve ampla acolhida em doutrina³⁸² – e, como acima visto, na legislação também. Afirmava ser o “fato gerador” algo essencial ao que denominava “técnica do crédito do imposto”, conceituando-o (o fato gerador) como “(...) o fato ou o conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte”³⁸³.

Essa nominada “técnica do crédito do imposto” parece ser algo em todo semelhante ao nosso conhecido lançamento tributário, que, consoante as lições já aquela época exaradas pelo jurista francês, somente poderia ocorrer após a concretização do “fato gerador”. Em outras palavras, apenas a ocorrência concreta do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência normativa enseja o lançamento tributário e, por conseguinte, o nascimento do crédito tributário³⁸⁴.

³⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 498.

³⁸¹ JÉZE, Gaston. O “fato gerador” do imposto. Contribuição à teoria do crédito de imposto. Revista de Direito Administrativo.vol. II, fasc. II, 1945, p. 50.

³⁸² Como, por exemplo, “Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araújo Falcão, Gilberto de Ulhôa Canto, e Bilac Pinto” - SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 497.

³⁸³ O jurista francês, a fim de esclarecer seu pensamento, vale-se dos seguintes exemplos: “(...) a introdução, na fronteira, de uma mercadoria compreendida nos termos da lei aduaneira é, para o importador, o fato gerador do imposto de importação. O óbito de um indivíduo é, para os herdeiros do falecido, o fato gerador do imposto de sucessão. A situação jurídica de proprietário de um terreno ou de uma casa em 1º de janeiro de cada ano é, na França, para cada proprietário, o fato gerador do imposto predial” - JÉZE, Gaston. Op. cit., p. 50.

³⁸⁴ Tendo em conta as premissas do presente trabalho, optamos pela corrente que sustenta a natureza constitutiva – do fato jurídico tributário e, por conseguinte, da relação jurídica a este inerente - do lançamento tributário. Trata-se de antiga discussão acerca da natureza declaratória ou constitutiva do lançamento tributário, em toda conexa à visão que o jurista adote acerca do fenômeno da incidência. É dizer, consoante o sistema de referências adotado, o modelo com que o jurista opera as categorias do direito, chega-se a uma ou outra conclusão relativamente a natureza do lançamento tributário. Acaso adote-se a teoria tradicional da incidência, consoante a qual a mera verificação da ocorrência no mundo fenomênico do “fato” previsto no antecedente da hipótese é apta a desencadear a incidência normativa e, conseqüentemente, os efeitos jurídicos a ela relativos, o lançamento tributário caracteriza-se como a formalização dos direitos e deveres já constituídos com a incidência. Nesse contexto, o lançamento tributário (momento da aplicação da norma jurídica) deteria natureza declaratória dos direitos e deveres (consequências jurídicas) constituídos no momento da incidência (simples ocorrência, no plano social, da previsão hipotética). Distintamente, acaso adote-se o referencial do construtivismo lógico-semântico, o fato jurídico, assim como os efeitos jurídicos a ele imanentes existem à medida em que são constituídos em linguagem. Nesse sentido, TÁCIO LACERDA GAMA salienta que: “Nada no direito acontece de forma automática. É insólita a ideia de normas sendo criadas ou se modificando por conta própria, como entes de vida própria. Uma vez aceita a premissa de que o direito é um conjunto de normas, que se manifestam em linguagem, não se pode conceber que acontecimentos sociais,

Em realidade, da leitura do texto³⁸⁵ de GASTÓN JÉZE, depreende-se que já em sua origem o termo “fato gerador” era utilizado de forma ambígua, aludindo a duas situações distintas: a descrição hipotética de um fato de possível ocorrência, e ao fato concretamente ocorrido. Ante a equivocidade da expressão, o que dificulta

destituídos de uma linguagem competente, promovam qualquer tipo de alteração a esse conjunto” – GAMA, Tácio Lacerda. *Obrigação e Crédito Tributário – anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*. Revista Tributária e de Finanças Públicas – v. 11, n. 50, maio/junho, 2003, p. 9. Sob essa ótica, e consoante o magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, “o fato jurídico tributário é constituído por um enunciado protocolar, denotativo, relatando um evento pretérito que se consolidou numa unidade de tempo e num ponto no espaço social”. Prossegue o autor pontuando, com o rigor científico que lhe é característico, que referido enunciado “declara ter ocorrido uma alteração no plano físico-social”, e apenas nesse sentido pode-se dizer que “o fato jurídico tributário tem caráter declaratório”, no entanto, prossegue asseverando que “não podemos esquecer que o relato do acontecimento pretérito é exatamente o modo como se constitui o fato, como essa entidade e é recebida no recinto do direito, o que nos autoriza a proclamá-lo como constitutivo do evento que, sem esse relato, quedaria à margem do universo jurídico” – CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 383. O consequente da norma individual e concreta (veiculada pelo ato de lançamento ou ato produzido pelo sujeito passivo) é o efeito jurídico próprio do acontecimento fático previsto no antecedente, “instalando-se, automática e infalivelmente, tão só aconteça o relato do evento, em linguagem competente”. Daí sua conclusão de que “a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos” (grifou-se) – *Ibidem*, p. 383/384.

³⁸⁵ “1.º Leis gerais organizam o poder geral dos agentes do fisco de criarem débitos de impostos a cargos dos indivíduos que se encontram em certas condições que essas leis precisam. São as leis orgânicas dos diferentes impostos (...) Essas leis não fazem mais que organizar competências de agentes administrativos, situações jurídicas gerais, impessoais de contribuintes. 2.º Na França, em cada ano, um artigo da lei orçamentária autoriza os agentes administrativos a exercer, durante um ano determinado, as competências estabelecidas nas leis orgânicas dos impostos. Essa disposição da lei orçamentária não é tampouco o fato gerador do imposto. Nenhum débito individual é criado por disposição de lei orçamentária. 3.º A lei orgânica de cada imposto fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias nas quais qualquer pessoa que preencha todas essas condições e se encontre inteiramente naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de tal quantia, a título de tal imposto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição geral, conferida pela lei orgânica daquele imposto. É isso o fato gerador do imposto. Ele não cria dívida alguma a cargo de quem quer que seja, salvo quanto aos impostos pagos espontaneamente pelos contribuintes mediante a aposição de um selo adesivo. É um fato, um conjunto de fatos, que permitem a criação de uma dívida. 4.º Certas declarações são muitas vezes exigidas, seja dos contribuintes, seja de terceiros, para trazer ao conhecimento dos agentes do fisco tanto o fato gerador do imposto, como qualquer elemento do fato gerador. Essas declarações não são mais do que meios de informação para o fisco. A declaração não é fato gerador do imposto. É um esclarecimento dado ao fisco, a fim de que ele conheça o fato gerador do imposto. Ainda aqui, nenhuma dívida individual nasce por efeito dessas declarações. 5.º A manifestação de vontade pela qual o agente administrativo competente decide, nos prazos e pelas formas prescritas na lei orgânica do imposto, que tal indivíduo, o qual preenche todas as condições legais (fato gerador do imposto), é considerado devedor ao fisco, de tal quantia, a título de tal imposto, é o ato criador da dívida do imposto. Não é o fato gerador do imposto; mas o fato gerador serve de base para o ato criador daquela dívida de imposto. Pouco importam as modalidades da dívida assim criada: exigível imediatamente ou a termo. Essas modalidades nada têm que ver com o fato gerador do imposto, nem com a criação da dívida. (...) III. Para cada imposto determinado, e para cada contribuinte, o fato gerador do imposto pode ser definido, de maneira precisa, como segue: é a reunião, em um indivíduo determinado, de todas as condições enumeradas pela lei orgânica desse imposto para que os agentes do lançamento exerçam sua competência (obrigatória) de decidir que esse indivíduo é devedor, perante o fisco, de tal importância em dinheiro, a título de tal imposto. Em consequência, para cada indivíduo, o fato gerador do imposto a que está ele sujeito precede à criação da dívida desse imposto em benefício do fisco contra aquele indivíduo” - JÉZE, Gaston. *Op. cit.*, p. 51-52.

sobremaneira a compreensão do fenômeno, algumas propostas de superação dessa ambiguidade foram realizadas.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, por exemplo, utilizava as expressões hipótese de incidência para se referir a descrição abstrata do fato e hipótese de incidência realizada para designar o fato concretamente ocorrido que se subsumia àquela descrição abstrata³⁸⁶. Tal posicionamento, não ficou incólume a críticas.

GERALDO ATALIBA, com acerto, salientou a imprestabilidade do termo “hipótese de incidência realizada” para referir-se ao fato concretamente ocorrido. Afirma que somente será hipótese enquanto não ocorrido: a partir do momento em que ocorrer o fato abstratamente descrito na hipótese, ele deixará de ser hipótese. Eis a razão pela qual a expressão hipótese de incidência realizada é uma contradição entre termos. Propõe, então, o autor a utilização dos termos “hipótese de incidência” e “fato imponible” para referir-se, respectivamente, à descrição normativa do fato capaz de dar nascimento a obrigação tributária, e ao fato concretamente ocorrido³⁸⁷.

Essa última expressão – “fato imponible” – não passou incólume à crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem só há que se falar em imponible enquanto algo passível de imposição, antes, portanto, da concretização do fato³⁸⁸. É dizer, no exato momento da concretização de sua ocorrência deixa, o fato, de ser imponible, pela efetiva realização da incidência normativa, que o transforma em fato jurídico, momento a partir do qual não há mais que se falar em possibilidade de imposição.

³⁸⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, p. 338-358.

³⁸⁷ “Hipótese de incidência ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato)’ e fato imponible ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência” - ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, p. 54.

³⁸⁸ “Quanto a *fato imponible*, ainda que corresponda, razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica. Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, construído pela linguagem competente, e a incidência se dá automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto *imponible*, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com o seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 258-259.

Por essa razão, opta, PAULO DE BARROS CARVALHO, por hipótese tributária³⁸⁹ para a descrição normativa do fato, e fato jurídico tributário para a projeção factual da hipótese. Utilizaremos neste trabalho essas expressões, isto é, hipótese tributária para referirmo-nos a descrição abstrata do fato no antecedente da norma jurídica, e fato jurídico tributário à concreta ocorrência fática no plano da realidade social. Pontuamos, porém, que a expressão hipótese de incidência tributária poderá ser utilizada como sinônima à hipótese tributária – utilização essa que não acarreta qualquer prejuízo ao rigor científico exigível em um trabalho deste jaez.

Feitos esses esclarecimentos, passemos ao exame dos critérios do antecedente da norma de incidência tributária (a regra-matriz tributária).

2.2.1.2 Critério material

Trata-se de expressão, ou enunciado, da hipótese que se refere ao comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (critérios espacial e temporal, respectivamente), que têm o condão de desencadear a relação jurídica tributária. Nas precisas palavras de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, seria o “núcleo do acontecimento a ser promovido a categoria de fato jurídico”³⁹⁰. Reitere-se que o “acontecimento”, *in casu*, é um “proceder humano (dar, não dar, fazer, não fazer, ser ou não ser) condicionado no tempo e espaço”³⁹¹.

Pois bem, por uma abstração lógica, isola-se esse “proceder”, núcleo do suposto, de seus condicionantes espaço-temporais, perquirindo surpreendê-lo em seus traços essenciais. PAULO DE BARROS CARVALHO e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, entre outros, alertam ser relativamente comum que os autores se percam nesse processo de decomposição e isolamento, referindo-se, indevidamente,

³⁸⁹ O professor PAULO DE BARROS CARVALHO, coerente as premissas de seu pensamento, chama de evento os acontecimentos fenomênicos (“fatos” descritos na hipótese) antes de seu relato linguístico – momento a partir do qual, seriam fatos jurídicos propriamente dito – CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 151.

³⁹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 388.

³⁹¹ Ibidem, ibidem.

ao critério material como “a descrição objetiva do fato contida na hipótese”³⁹². No entanto, “(...) a descrição objetiva do fato é o que se obtém da composição integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos”³⁹³.

Em síntese, o objetivo, portanto, é isolar-se o critério material das coordenadas de tempo e lugar, apreendendo apenas a delimitação desse “proceder humano”. E, nessa delimitação, “encontramos expressões genéricas designativas de ações ou estados que envolvem pessoas”³⁹⁴, sendo que “o instrumento gramatical utilizado para distinguir uma ação ou estado é o verbo”³⁹⁵. Nesse sentido, o magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer; um dar ou simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘pavimentar ruas’, etc.

Esse núcleo, ao que nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas³⁹⁶ (verbos de estado: estar, permanecer, etc.)³⁹⁷

³⁹² Ibidem, ibidem.

³⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 267.

³⁹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Estado, p. 389.

³⁹⁵ Ibidem, ibidem.

³⁹⁶ Esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, acerca das atividades refletidas e espontâneas que a “ação é considerada refletida. Para realizá-la o sujeito, ainda que inconscientemente, pensa e emite estímulos do cérebro no intuito de modificar a condição em que se encontra. Já o estado é considerado uma atividade espontânea, porque o sujeito se encontra em certa condição e não emite qualquer estímulo cerebral para modificá-la. No entanto, todo esforço pressupõe uma ação, é a lei da causalidade física (causa → efeito). Por exemplo, para ‘ser proprietário de bem imóvel’ (que é um estado), o sujeito tem que comprar, receber em doação, ou herança o imóvel, isto é, alguém tem de que realizar uma ação” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. P. 391.

³⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 268.

Pois bem, na lição de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, o verbo, próprio núcleo do critério material, será sempre pessoal³⁹⁸ – afinal, pressupõe que alguém o realize-, de predicação incompleta – importando a presença obrigatória de um complemento-, e, se apresentará no infinitivo – alude a uma atividade futura. O critério material, portanto, será composto por um verbo (pessoal, de predicação incompleta e no infinitivo), e seu necessário complemento – instrumental esse apto a referir-se a um comportamento humano.

2.2.1.3 Critério espacial

Critério espacial é a expressão, ou enunciado, da hipótese que estabelece o local em que se considera o evento – a ser promovido a categoria de fato jurídico – concretizado. Em outras palavras, seriam as coordenadas de espaço estatuídas pelo legislador como local em que, se e quando, ocorrido o comportamento descrito no critério material da hipótese de incidência tributária, irromperá a relação jurídica tributária. Chega-se a ele, em processo de abstração lógica idêntico ao realizado com o critério material, isolando-se “o núcleo do acontecimento e suas coordenadas de tempo”³⁹⁹.

Cumprе salientar-se que nem sempre tais coordenadas espaciais estarão explícitas nos enunciados prescritivos produzidos pelo legislador. No entanto, sempre é possível identificá-las, ainda que minimamente indicadas, nos textos legislados. Consoante magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, “(...) haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo”⁴⁰⁰. No mesmo sentido, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO sentencia:

³⁹⁸ Consoante bem pontuado por PAULO DE BARROS DE CARVALHO, acaso os verbos utilizados fossem os impessoais, ou aqueles sem sujeito (como, por exemplo, chover), comprometer-se-ia a própria “operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 269. No mesmo sentido, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO salienta que: “Nenhum comportamento não-pessoal é capaz de propagar efeitos jurídicos, pela própria ontologia finalística do direito, por isso, o verbo, núcleo do critério material, é sempre pessoal” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 392.

³⁹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 394.

⁴⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 271.

O fato é que, expressa ou implicitamente, haverá sempre, na linguagem jurídica, um grupo de indicações para assinalar o local preciso em que o direito considera acabada a ação (ou estado) tomada como núcleo da hipótese normativa. Em alguns casos, o legislador a oferece de forma aprimorada; noutros, já não demonstra tanto cuidado, dando maior liberdade ao intérprete na construção do critério espacial⁴⁰¹

Tomando por critério os diferentes níveis de elaboração do critério espacial, a doutrina⁴⁰² costuma classificar a hipótese de incidência em: a) pontual - hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) regional - hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; e c) territorial - hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência temporal territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

No primeiro caso, as informações de espaço contidas no antecedente fazem menção a determinados locais para a ocorrência do fato típico. É o caso do imposto de importação, na medida em que o legislador escolhe pontos específicos para a ocorrência do fato, nesse caso, as repartições alfandegárias.

No segundo caso, no qual o critério espacial alude a áreas específicas, o fato tão-somente acontecerá se estiver nelas contido geograficamente. Os dados definidores dessa espécie de critério são menos minuciosos comparativamente aqueles que apontam um local exclusivo, porém, ainda se nota algum grau de determinação. É o caso dos impostos nos quais o legislador estabelece espaços ou zonas territoriais dentro dos quais, em qualquer ponto seu, pode ocorrer o fato jurídico tributário. Os impostos que gravam a propriedade territorial urbana e rural são os melhores exemplos.

Por fim, o terceiro caso, é aquele em que o critério espacial é genérico e largo, confundindo-se com o âmbito de vigência da lei. Todo e qualquer acontecimento –

⁴⁰¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 394.

⁴⁰² Ibidem, p. 395. Ainda, CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 272.

descrito no critério material – que aconteça “sob o manto da vigência territorial da lei estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”. PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que, nesse caso, não há que se falar em “(...) pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas”⁴⁰³. São exemplos dessa última espécie de critério espacial, o IPI e o ICMS.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO faz alusão ainda a um quarto tipo de critério espacial, o “critério espacial universal”. Tratar-se-ia dos casos em que o legislador é em tal medida abrangente que “ultrapassa os limites territoriais de vigência da norma”. Assim, verificado o comportamento humano previsto na hipótese em qualquer lugar, mesmo que fora do âmbito territorial em que vigente a norma, os efeitos dessas verificação consequentes estarão aptos a produzirem-se. É o caso do IR que alcança não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas também os eventos ocorridos além de nossas fronteiras.

De qualquer forma, percebe-se, a partir dessa breve exposição, que o critério espacial da hipótese de incidência não se confunde com o âmbito de validade da lei instituidora do tributo, a exceção, obviamente, do terceiro caso acima mencionado.

2.2.1.4 Critério temporal

Critério temporal é aquele no qual se encontram as coordenadas de tempo identificadoras do momento em que se considera ocorrido o fato descrito no critério material. Em outras palavras, corresponde ao “feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência de evento a ser promovido à categoria de fato jurídico”⁴⁰⁴.

⁴⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 272.

⁴⁰⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 400. No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO compreende “o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 274-275.

Cumpre alertar que a separação entre os critérios material e temporal, quando este fixa um fator da ação, é tão sutil que o legislador, muitas vezes, acaba tomando um pelo outro, é dizer, define como “hipótese normativa o que, na verdade, estabelece como critério temporal”⁴⁰⁵. PAULO DE BARROS CARVALHO colaciona, aliás, inúmeros exemplos de tal equívoco, demonstrando, inclusive, ser uma tendência do legislador definir “o critério temporal como se estivesse delineando a hipótese de incidência destes tributos”⁴⁰⁶, *verbis*:

A confirmação dessa tendência é denunciada ao citarmos dispositivos do Código Tributário Nacional, que definem o fato gerador de alguns impostos, como esses:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

.....

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

.....

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão⁴⁰⁷.

Assim, percebe-se que, em que pese ao legislador intentar definir a hipótese de incidência desses impostos, mais especificamente do seu núcleo (critério material),

⁴⁰⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 402.

⁴⁰⁶ Ibidem, p. 403.

⁴⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 276.

em realidade aponta para o momento em que o direito considera ocorrido o evento jurídico tributário. De qualquer forma, o que impende deixar assente é que o critério temporal fixa o instante, o átimo em que se considera ocorrido o fato descrito no antecedente.

Alerte-se, aliás, que há quem defenda que o critério temporal demarca o próprio instante de nascimento do vínculo jurídico. No entanto, tal entendimento não se coaduna às premissas com as quais trabalhamos. Ora, toda a delimitação da hipótese de incidência, inclusive o critério temporal, aponta para a realidade social, fenomênica, a fim de identificar o fato a ser promovido a categoria de jurídico. Nesse sentido, o critério temporal visa a identificar o momento em que se considera ocorrido esse fato. No entanto, enquanto esse fato não for vertido em linguagem competente – isto é, na linguagem própria do sistema jurídico -, nenhum efeito de ordem jurídica é gerado. Na conclusão de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “(...) o critério temporal não aponta para o momento em que se instaura o liame jurídico, mas para o instante em que se considera consumado o acontecimento a ser promovido a categoria de fato jurídico, a fim de que se possa identificar a norma a ser aplicada”⁴⁰⁸.

Com tal alerta em mente, identifica a supramencionada autora, as duas funções desempenhadas pelo critério temporal. A primeira, direta, é a de identificar, com exatidão, o preciso momento em que acontece o evento relevante para o direito. A segunda, indireta, é a de, a partir da fixação desse momento, identificar as regras então vigentes, a serem aplicadas ao caso⁴⁰⁹.

Por fim, assevera que o critério temporal, distintamente do espacial, não detém “diferentes níveis de determinação”: sempre indica um ponto na linha cronológica do tempo. Não por outra razão, critica, o professor PAULO DE BARROS CARVALHO, a classificação dos fatos geradores tributários em: (i) instantâneos, (ii) continuados, e (iii) complexivos⁴¹⁰; classificação essa que se diz fundada nas “variações” com que o legislador construiu o critério temporal da hipótese.

⁴⁰⁸ CARVALHO. Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 404.

⁴⁰⁹ Ibidem, p. 405.

⁴¹⁰ “(i) instantâneos seriam os fatos que se esgotam em determinadas unidades de tempo (ex.: nascer, morrer, furtar, contratar, etc.); (ii) continuados configurariam situação duradouras (ex.: ser proprietário de imóvel, ser brasileiro nato, estar casado, ser pai, ser maior de 60 anos, etc); e (iii) complexivos seriam aqueles cujo processo de formação tivessem implemento com o transcurso do tempo (ex.:

No entanto, como todo fato, enquanto enunciado linguístico que é, acontece em uma dada condição de espaço e em um determinado instante. Todas as demais conjecturas aventadas pelos adeptos de tal classificação analisa a contextura real do evento – o que foge ao campo da realidade jurídica. Assim, é inadequado se aceitar qualquer outro fato que não seja espontâneo⁴¹¹.

2.2.1.5 Critério pessoal no antecedente?

Consoante a teoria proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, o critério pessoal localizar-se-ia no consequente, e não no antecedente, da norma de incidência tributária. Diferentemente, MARÇAL JUSTEN FILHO defende a existência de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária. Deixe-se, porém, assente desde já que o critério pessoal, no antecedente, defendido por esse professor não coincide com o critério pessoal a que alude PAULO DE BARROS CARVALHO, no consequente. Aqui indicam-se os sujeitos da relação jurídica tributária; lá referem-se aos sujeitos realizadores do critério material.

Pois bem. Em torno do tema, formam-se duas correntes bem distintas. Uma defensora da necessidade de um critério pessoal na hipótese e, outra que entendia prescindível sua presença. São seguidores da primeira corrente, além de MARÇAL JUSTEN FILHO, já mencionado, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, LUIS EDUARDO SCHOUERI, LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ⁴¹².

Para defender a necessidade de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária, MARÇAL JUSTEN FILHO analisa gramaticalmente a hipótese e conclui ser

auferir rendas; fraudar credores, abrir empresa, etc)” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 405.

⁴¹¹ Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: “O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo” - CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 281.

⁴¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário, p. 426-428; ANDRADE, André Renato Miranda. ICMS: constituição, direito comparado e regra-matriz de incidência, Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, p. 190-196; SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, p. 516-517; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição Passiva Tributária, p. 169-170.

ela uma oração formada necessariamente por um verbo pessoal, e que, por isso, exige um sujeito, sujeito esse que pode até estar oculto, o que não significa inexistente⁴¹³. Sustenta, ainda, que “(...)há casos em que o critério pessoal deve vir expresso na lei, sob pena de o fato jurídico tributário ser incorretamente descrito e, assim, não identificável”⁴¹⁴.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, apesar de admitir a existência de um “aspecto subjetivo”, ainda que implícito, no suposto normativo, conclui pela prescindibilidade da menção expressa a um critério pessoal na hipótese de incidência tributária:

Entretanto, parece-nos explicitamente admitida a existência deste aspecto subjetivo do fato descrito no suposto, quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de *peessoas*, quando se requer um verbo *pessoal*, e quando se repele qualquer verbo *impessoal*; (...) A questão é se este dado tem relevância suficiente para ser elevado à categoria de critério da hipótese de incidência tributária. Estes autores afirmam que sim, porque ele também condicionaria o fato jurídico tributário; ‘*muitas vezes*’, alegam SHAW e MISABEL DERZI; ‘às vezes’, diz SACHA CALMON, mais comedido. Raramente, diríamos nós. Curioso que o único exemplo a afiançar a tese, conforme as citações dos estudiosos, era o ICMS (Constituição de 1967/1969, art. 23, II), e continua a ser o ICMS para SACHA CALMON, em que só se verifica o fato típico se a operação de circulação jurídica for realizada por determinados sujeitos⁴¹⁵.

Ainda sobre o assunto, digno de nota a conclusão a que chegou MARCELO CARON BAPTISTA:

Parte-se do entendimento de que a inclusão de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária não lhe implica alterar a substância e nem distorcer qualquer conclusão que dela decorra. Ao contrário, tem-se que a aceitação ou negação de tal critério mantém intacta a metodologia eleita para o conhecimento do tributo. O que ocorre é, segundo pensamos, uma *variação do grau de elaboração da regra-matriz de incidência*⁴¹⁶.

⁴¹³ JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto sobre serviços na Constituição, p. 47-49.

⁴¹⁴ Ibidem, p. 50-52.

⁴¹⁵ VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto, p. 64.

⁴¹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 135.

Assim, ante a ausência de distorções a metodologia (instrumental) escolhida, e, em que pese à desnecessidade do critério pessoal expresso na hipótese de incidência tributária, entendemos que sua existência permite uma melhor compreensão de várias prescrições normativas, dentre as quais aquelas veiculadas no art. 126 do Código Tributário Nacional, e que influem na interpretação de algumas hipóteses de responsabilidade de terceiros (Art. 134, I e II do CTN, por exemplo):

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional⁴¹⁷.

A capacidade tributária passiva é entendida como a capacidade ostentada por aquele que pode ocupar a posição de sujeito passivo numa relação jurídica tributária. Uma interpretação meramente literal do artigo 126 do Código Tributário Nacional poderia levar a equivocada conclusão de que seria possível a seres despersonalizados integrar um dos polos da relação jurídica tributária. Isto é, haveria possibilidade de uma relação jurídica vincular um sujeito e uma entidade sem personalidade jurídica, o que se mostra em todo aviltante a própria ideia do que seja jurídico.

O legislador teria andado melhor caso esclarecesse que é de capacidade para a realização do fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência tributária, e

⁴¹⁷ Os casos de incapacidade absoluta e incapacidade relativa estão dispostos no Código Civil de 2002, em seus artigos 3º e 4º:

“Art. 3º São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil:

I - os menores de dezesseis anos;

II - os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática desses atos;

III - os que, mesmo por causa transitória, não puderem exprimir sua vontade

Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer:

I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos;

II - os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido;

III - os excepcionais, sem desenvolvimento mental completo;

IV - os pródigos”.

não capacidade tributária passiva, que cuida o artigo supratranscrito. É dizer, a realização do fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência tributária, diferentemente do que ocorre quando se fala na relação jurídica tributária, pode ser levada a cabo por aqueles detentores ou não de personalidade jurídica.

Nesse sentido, aliás, irretorquíveis os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “(...)o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, pode, perfeitamente, não ter personalidade jurídica de direito privado, contudo, o sujeito passivo da obrigação tributária haverá de tê-lo, impreterivelmente”⁴¹⁸.

Consequência lógica dessa conclusão é o entendimento a que chegou RENATO LOPES BECHO quanto a “responsabilidade tributária dos pais”, veiculada no art. 134, I do CTN de que:

O que temos nesse caso é uma representação, regulada pelo Código Civil de 1916, vigente quando da edição do CTN, bem como uma das obrigações legais dos pais quanto à pessoa dos filhos, que é o de ‘representá-los, até os 16 (dezesseis) anos, nos atos da vida civil, e assisti-los, após essa idade, nos atos em que forem partes, suprimindo-lhes o consentimento’ (Código Civil de 2002, art. 1.634, V).

O CTN, de fato, reconhece a possibilidade de um menor compor o polo passivo da relação tributária ao declarar que a capacidade tributária independe da capacidade civil das pessoas naturais (art. 126, I). Entretanto, não teve força o suficiente, e nem teria condições fáticas para isso, de impor as responsabilidades inerentes aos fatos imponíveis àqueles a quem a legislação civil não reconhece como aptos a responder por todos os seus atos⁴¹⁹.

Em que pese ao autor salientar que os “menores” fariam parte da relação jurídica tributária – para ao momento seguinte salientar a impossibilidade de os mesmos “responderem por seus atos” -, parece que o seu intento fora afirmar que os

⁴¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 320.

⁴¹⁹ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros. CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 58.

menores realizam o fato abstratamente previsto no antecedente da regra de imposição tributária, porém quem responde por tais “atos” são os pais – responsáveis legais.

Em argumentação um tanto quanto distinta, mas concluindo pela presença de um critério pessoal no antecedente, LUIS EDUARDO SCHOUERI sustenta que o critério subjetivo em que pese a “relevante para o consequente da regra matriz de incidência, não pode passar despercebido na análise e confirmação da concretização daquela hipótese”⁴²⁰. Prossegue afirmando que “embora a figura do sujeito passivo seja relevante na construção do consequente normativo, é na hipótese tributária que se encontra uma situação imputável a alguém, o contribuinte”⁴²¹.

2.2.2 Consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária

“Se a hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor”⁴²².

O consequente normativo prescreve os efeitos jurídicos irrompidos caso o fato descrito, abstratamente, na hipótese se verifique. Consistem, basicamente, na instauração de uma relação jurídica, obrigacional ou não⁴²³, entre dois sujeitos

⁴²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 517.

⁴²¹ Ibidem, ibidem.

⁴²² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 295

⁴²³ A natureza obrigacional, ou não, da relação jurídica formada é conformada consoante o seu objeto tenha, ou não, cunho patrimonial. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Há de mister separar as relações jurídicas na consonância de ser ou não, seu objeto, suscetível de avaliação econômica. Em caso afirmativo, teremos as relações jurídicas de cunho obrigacional; na hipótese contrária, relações jurídica não obrigacionais, ou veiculadoras de meros deveres”. Prossegue referido autor salientando que, no âmbito tributário, encontraremos as espécies de relações jurídicas: “(...) as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos” – CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 287-288.

detentores de personalidade jurídica. Assim, é no consequente normativo que se encontram os critérios necessários a individualização dessa relação jurídica. E, quais seriam esses critérios identificadores dessa relação jurídica tributária? PAULO DE BARROS CARVALHO nos responde que seriam “apenas dois: critério pessoal e critério quantitativo”⁴²⁴.

2.2.2.1 Critério quantitativo⁴²⁵

Trata-se, o critério quantitativo, de um feixe de informações que identifica o dever jurídico do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo, e, por conseguinte, qual o direito subjetivo deste em relação aquele. É, pois, do objeto da relação jurídica que estamos tratando. No âmbito tributário, o objeto da obrigação (“principal”) é a entrega de valores pecuniários ao sujeito ativo. O cálculo de referidos valores faz-se a partir da conjugação de dois elementos numéricos, quais sejam: a base de cálculo e a alíquota.

⁴²⁴ Ibidem, ibidem.

⁴²⁵ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, por tem em mente o erigimento de uma Teoria Geral do Direito, isto é, a construção de conceitos aplicáveis a todos os ramos jurídicos, fala na existência de um “critério prestacional”, ao invés de quantitativo. Justifica seu posicionamento em razão de que nem todas as relações jurídicas terão um objeto quantificável (prestação de cunho pecuniário). São suas palavras: “Referimo-nos à existência de um critério prestacional no consequente, indicando a presença de um grupo de informações obtidas pelo intérprete com a leitura dos textos do direito posto, que indicam o objeto da relação a ser estabelecida juridicamente com a verificação do fato descrito na hipótese normativa.

Tal objeto pode ser quantificado ou não. No caso das normas tributárias, que instituem tributos, por exemplo, o objeto da prestação é pecuniário, o contribuinte, posto na posição sintática de sujeito passivo, tem o dever jurídico de entregar aos cofres públicos certa quantia em dinheiro, determinável em razão da base de cálculo e alíquota eleitas pelo legislador. (...)

Em termos gerais, no entanto, não podemos adotar como regra, a presença de um critério quantitativo no consequente das regras-matrizes de incidência, pois nem sempre o objeto da prestação é quantificado pelo legislador.” - CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 415-416. Em sentido em parte semelhante, LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ, entende existir um critério material no consequente, critério esse que informaria justamente a conduta intersubjetiva prescrita (objeto da relação jurídica). Tal critério material seria subdividido em dois: (i) o qualitativo, que se referiria a espécie (dar, fazer, ou não-fazer) e modo (“modal deôntico”) de comportamento regulado pela norma jurídica; e (ii) o quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota, e que tem por finalidade dimensionar o fato descrito pelo critério material do antecedente - QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição Passiva Tributária, p. 175-176; Idem. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 251-254. Tendo em vista que acolhemos o termo “obrigação” enquanto referente apenas a relações jurídicas de cunho patrimonial, despidiêda a existência de um critério material “qualitativo” no consequente.

A base de cálculo, consoante magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, é grandeza instituída no consequente da regra-matriz de incidência e que se “destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”⁴²⁶. Não bastasse tal função, destaca referido autor que a base de cálculo teria ainda a virtude de “confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso no suposto normativo”⁴²⁷.

Contrariamente à versatilidade e importância da base de cálculo na explicação da fenomenologia impositiva, “(..) do exame da alíquota pouco mais se apanha do que um componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação tributária”⁴²⁸. Deteria, portanto, mera função objetiva, conjugando-se a base de cálculo para determinação do *quantum debeatur*.

2.2.2.2 Critério pessoal

Critério pessoal seriam as informações contidas no mandamento normativo que nos permite identificar os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica tributária a ser instaurada quando da construção do fato jurídico. Em poucas palavras, a função do critério pessoal é apontar, conotativamente, os sujeitos do vínculo jurídico a ser instaurado.

As notas, postas no texto normativo, que identificam o indivíduo a quem é conferido o direito de exigir o cumprimento da conduta prescrita, aquele em favor de quem se deve realizar referida conduta, o titular, enfim, do direito subjetivo, compõem a posição sintática de sujeito ativo do consequente normativo. Já as informações que nos remetem ao indivíduo a quem é imposto o dever de realizá-la (a conduta), portador do dever jurídico tributário, são usadas para compor a posição sintática de sujeito passivo.

⁴²⁶ CARVALHO, Curso de Direito Tributário, p. 341-342.

⁴²⁷ Ibidem, p. 342. Para um aprofundamento acerca de cada uma dessas “funções” da base de cálculo, vide p.342-350.

⁴²⁸ Ibidem, p. 352.

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO bem pontua a necessidade de o intérprete, na atividade de estruturação da norma de incidência, atentar-se a identificação de todas as significações – apreendidas em diversas proposições normativas – relativas aos sujeitos. Afinal, só assim constrói-se “(...) o critério pessoal com segurança”⁴²⁹. Referida autora elenca, ainda, dois requisitos, de caráter lógico, na escolha, pelo legislador, das diretrizes pessoais das normas gerais e abstratas. Primeiro, “(...) as notas identificativas dos sujeitos ativo e passivo devem apontar para pessoas diferentes, pois, (...), a linguagem jurídica não regula a conduta de um indivíduo para com ele mesmo”⁴³⁰. E, segundo, deve o legislador escolher, “(...) dentre uma infinidade de sujeitos, ao menos um, que participa ou guarda alguma relação com o acontecimento descrito na hipótese, para implementar a causalidade entre o fato e a consequência jurídica a ele imposta”⁴³¹.

Destaque-se que essa última exigência lógica – a de que ao menos um dos sujeitos da relação jurídica guarde algum vínculo com o fato que juridicamente lhe dá causa - não impõe que a pessoa escolhida para figurar em um dos polos da relação jurídica tributária seja necessariamente aquela que realiza o fato descrito na hipótese normativa. PAULO DE BARROS CARVALHO distingue, nesse sentido, a capacidade para realizar o fato jurídico da capacidade para ser sujeito passivo – que pressupõe personalidade jurídica.

Assevera mencionado autor que “uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que se adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra”. Aliás, é com base em tal distinção que alguns autores apartam as figuras do contribuinte – realizou o fato jurídico previsto no antecedente - e do responsável – não realizou o fato jurídico previsto na hipótese - enquanto categorias de sujeitos passivos tributários⁴³². Maiores esclarecimentos quanto a uma e outra espécie de sujeição passiva serão tecidos no próximo item.

⁴²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 409.

⁴³⁰ Ibidem, ibidem.

⁴³¹ Ibidem, ibidem.

⁴³² ANDRÉA M. DARZÉ, por exemplo, desta que “o Código Tributário Nacional contempla duas espécies de sujeito passivo, definíveis de acordo com o próprio conteúdo da norma que regula a obrigação de pagar tributo. Havendo identidade entre o sujeito que figura no antecedente e no

Ainda no que tange às diretrizes eleitas pelo legislador na conformação do critério pessoal, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO salienta que, consoante individualizem ou não o(s) sujeito(s) da relação jurídica, poderão ser reputadas coletivas, genéricas ou específicas. Individuais, ou específicas, se apontarem para um único sujeito no polo ativo ou passivo (ex.: José, Marcos, Maria); genéricas, se delimitarem um conjunto de pessoas a ocuparem a posição de sujeito passivo ou ativo da relação (ex.: proprietário de veículo automotor, proprietário de bem imóvel rural); e coletivas, se assinalarem como sujeitos da relação jurídica todos os membros da sociedade⁴³³.

Por ser a regra matriz de incidência tributária um modelo aplicável a casos concretos, dificilmente estaremos ante enunciados conotativos do critério pessoal que apontem para todos os membros da sociedade (diretrizes coletivas). Encontramos, via de regra, uma demarcação geral, delimitadora de uma classe, que, porém, concretamente, assinala indivíduos específicos. Nas palavras de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

(...) o conceito pessoal do consequente da regra-matriz é conotativo, ou seja, nele encontramos um feixe de informações que delimita uma classe na qual se enquadra inúmeros indivíduos, a serem identificados somente com a ocorrência do fato descrito na hipótese (...). Isto porque, a regra-matriz, enquanto norma geral e abstrata, é construída como modelo para a produção de normas individuais e concretas, nestas sim os sujeitos aparecem especificamente identificados (ex.: José, João, Antônio e Joaquim, Felipe, etc)⁴³⁴.

Por fim, há de se pontuar ser possível que o legislador eleja mais de um indivíduo para figurar em um dos polos da relação jurídica. Destaque-se que, nessa hipótese, o “vínculo” formado entre os sujeitos de uma mesma categoria de sujeição

consequente normativo, teremos *contribuinte*; do contrário, teremos *responsável*”. DARZÉ, Andrea M. Op. cit., p. 71

⁴³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito, p. 411.

⁴³⁴ Ibidem, p. 412-413.

poderá ser de solidariedade ou subsidiariedade⁴³⁵. Solidariedade sempre que, na mesma relação jurídica, concorrer mais de um sujeito ativo (credor) ou passivo (devedor), cada um com direito ou obrigado a totalidade da prestação. Subsidiariedade quando o direito prescreve a possibilidade de outros sujeitos responderem, ante a impossibilidade de os originariamente elencados o fazerem, pelo adimplemento da prestação. Neste último caso, “(...) o responsável assume o polo passivo ou ativo da relação em detrimento de outra pessoa, em razão de uma previsão legal”⁴³⁶.

Seja como for, há de se deixar assente o dever de o intérprete, quando da conformação das notas sobre o critério pessoal, isto é, quando do delineamento dos contornos da incidência, atentar-se a todas essas nuances do legislador. Só assim, poderá apontar, com precisão, quem seriam as pessoas que ocuparão um e outro polo da relação jurídica tributária.

2.3 Espécies de Sujeição Passiva Tributária

Ante o disposto no art. 121 do CTN, arrolam-se, via de regra, duas espécies de possíveis devedores da relação jurídica tributária: o contribuinte e o responsável. Nos termos do referido dispositivo legal, contribuinte é aquele que detém “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; responsável aquele que “sem revestir a condição de contribuinte” estaria obrigado por decorrência “expressa de lei”.

Pioneiro pela profundidade com que versou sobre o tema, RUBENS GOMES DE SOUSA, em seu “Compêndio de legislação tributária”, sustenta existir duas categorias de sujeição passiva: a direta e a indireta. Tal distinção tem por base eventual relação econômica entre o devedor e o ato ou negócio tributado – critério esse a que PAULO DE BARROS CARVALHO opôs-se sob a pecha de ser de natureza eminentemente “econômica”. Consoante o magistério de RUBENS GOMES DE

⁴³⁵ Ibidem, p. 413.

⁴³⁶ Ibidem, p. 414.

SOUSA, quando a prestação tributária for cobrada daquele que “tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”, chamado contribuinte, estaríamos diante de casos de “sujeição passiva direta”⁴³⁷. Já quando, por questões de conveniência ao Estado, o tributo é cobrado de outra pessoa que não aquela que experimenta a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, estaríamos diante da chamada “sujeição passiva indireta”, que se divide em duas modalidades: “substituição” e “transferência”; e esta última, por sua vez, subdivide-se em “solidariedade”, “sucessão” e “responsabilidade”⁴³⁸.

Prossegue referido autor salientando que haverá “substituição” nos casos em que a lei expressamente estabeleça que a obrigação tributária deva surgir, desde o início, contra pessoa diversa daquela que “(...) esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio jurídico tributário”⁴³⁹. Segundo o autor, a lei substituiria o sujeito passivo direto – aquele que deveria ser - pelo indireto. Nos casos de “transferência”, por sua vez, a obrigação tributária surge, originalmente, contra o chamado sujeito passivo direto, mas, em virtude da ocorrência de um “fato posterior”, ela se transfere para outro sujeito, denominado de sujeito passivo indireto. Como afirmado, *en passant*, são três as espécies de “transferência”: “solidariedade”, “sucessão” e “responsabilidade”. Haverá solidariedade quando duas pessoas forem, simultaneamente, responsáveis pela mesma obrigação. Já a sucessão ocorrerá nos casos em que haja a transferência da obrigação em razão do desaparecimento do devedor original, decorrente de morte ou, ainda, de transferência de imóveis ou do estabelecimento tributado. Por fim, estaremos diante de responsabilidade quando a lei tributária exigir, em caso de inadimplemento do contribuinte, o pagamento do tributo de terceiro⁴⁴⁰.

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao comentar as lições sobre sujeição passiva de RUBENS GOMES DE SOUSA, destaca que, apesar da indiscutível utilidade de sua teoria “compreensão do fenômeno jurídico da sujeição tributária”⁴⁴¹, foram elaboradas nos albores do Direito Tributário. É dizer, “quando os conceitos

⁴³⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Direito Tributário*, p. 91-92.

⁴³⁸ *Ibidem*, p. 92.

⁴³⁹ *Ibidem*, p. 93.

⁴⁴⁰ *Ibidem*, p. 92-93.

⁴⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 315.

dessa Ciência [Direito Tributário] se achavam fortemente impregnados pela influência negativa de categorias estranhas, principalmente de caráter econômico”⁴⁴².

Daí sua crítica à teorização de RUBENS GOMES DE SOUSA, no sentido de ser descabida a divisão dos sujeitos passivos em diretos e indiretos, tomando por base as vantagens experimentadas pelos partícipes do fato. No seu entender, interessa, para o jurista, apenas aquele que integra o vínculo obrigacional tributário. Logo, “O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças”⁴⁴³.

Suas críticas prosseguem ao analisar o tratamento dado, por RUBENS GOMES DE SOUSA, ao “mecanismo da substituição”. PAULO DE BARROS CARVALHO identifica, nessa construção teórica, influências daquilo que se passa em momento “pré-legislativo”. Afirma que, nesses casos “o legislador nada substitui, somente institui”⁴⁴⁴. Ante tais considerações, constrói sua própria visão acerca da sujeição passiva, identificando as figuras do contribuinte e do responsável tributário.

“Contribuinte” seria aquele que, nos termos do artigo 121, I, do Código Tributário Nacional, “(...) tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Será, portanto, aquele que, possuindo personalidade jurídica, realize o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária. Responsável, nos termos do inciso II do mesmo artigo 121, seria o sujeito passivo que, “sem revestir a condição de contribuinte”, tenha sua obrigação decorrente “de disposição expressa de lei”. PAULO DE BARROS CARVALHO menciona ainda o artigo 128 do Código Tributário Nacional, que, estabelecendo uma “disposição geral” para a responsabilidade tributária, prescreve que

(...) a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva

⁴⁴² Ibidem, ibidem.

⁴⁴³ Ibidem, ibidem.

⁴⁴⁴ Ibidem, p. 316.

obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte e atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Compreende, assim, mencionado autor que a escolha do legislador em relação ao terceiro a ser posto na posição de “responsável tributário” é limitada à “moldura do sucesso descrito pela norma”⁴⁴⁵. É dizer, entende que responsável deve ser, necessariamente, terceira pessoa “vinculada” ao fato jurídico tributário. Esse laço ou vinculação é indireto, pois se direto fosse a figura seria a do contribuinte, e não a do chamado “responsável tributário”. Por fim, sustenta o cunho dessa responsabilidade é sancionatório, *verbis*: “Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”⁴⁴⁶.

Contra argumentando a crítica formulada por PAULO DE BARROS CARVALHO ao pensamento de RUBENS GOMES DE SOUSA, SACHA CALMON NAVARRO COELHO salienta que o professor titular da USP e PUC-SP “ao negar na hipótese da norma o aspecto pessoal, não pode compreender Rubens Gomes de Sousa”⁴⁴⁷. Destaca que ao contrário do que afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, o “estudo da substituição é normativo e não econômico”, posto estar “na estrutura da norma”⁴⁴⁸. Destarte, defende SACHA CALMON NAVARRO COELHO que ao se compreender – como ele compreende – existir um critério pessoal no antecedente da norma, há sim substituição daquele “que deveria ser o sujeito passivo da obrigação”⁴⁴⁹:

O legislador, sabendo que a pessoa envolvida economicamente com o ato ou negócio seria, naturalmente, o sujeito passivo, o substitui, instituindo um responsável (o substituto legal tributário). A não ser assim, como explicar o

⁴⁴⁵ Ibidem, p. 332.

⁴⁴⁶ Ibidem, p. 334.

⁴⁴⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. (coord.) Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). 4^a ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999, p. 293

⁴⁴⁸ Ibidem, p. 282.

⁴⁴⁹ “(...) arremata Barros Carvalho: ‘Está bem claro que, na hipótese o legislador nada substitui, somente institui’. Substitui sim (a quem deveria ser o sujeito passivo da obrigação). Aquele que, como de resto, predica Paulo de Barros Carvalho ao negar a autonomia do aspecto pessoal da hipótese, realizou o fato gerado” - NASCIMENTO, Carlos Valder do. (coord.). Op. cit, p. 283.

fenômeno da substituição tributária? Não menos do que por isso, o substituto deve estar em relação com o substituído, para que possa forrar-se do ônus econômico acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo (art. 128 do CTN)⁴⁵⁰.

Assim, SACHA CALMON NAVARRO COELHO acolhe, quase integralmente, as lições de RUBENS GOMES DE SOUSA, asseverando existir “sujeição passiva direta” e “sujeição passiva indireta”. Não as acolhe na totalidade em razão de compreender que o fenômeno da substituição não seria de “sujeição indireta”, mas sim de “sujeição direta”. Argumenta que é do substituto, desde o início, isto é, desde a realização da materialidade da hipótese, o dever de adimplir com a prestação tributária. Assim, o substituto responderia por obrigação própria e não alheia, razão pela qual não se trataria de “sujeição passiva indireta”, categoria que se referiria, portanto, apenas a responsabilidade por transferência. Eis a síntese de seu pensamento:

O fenômeno da sujeição passiva em direito tributário admite duas categorias:

- a) sujeição passiva direta;
- b) sujeição passiva indireta;

Dá-se a sujeição passiva direta quando a pessoa que paga está indicada no mandamento da mesma norma cuja hipótese descreve o fato gerador. Assim, o contribuinte é quem pratica o fato gerador ou quem, mesmo não praticando o fato gerador, está pelo mandamento da norma obrigado ao pagamento do tributo. A este último tipo de contribuinte, as legislações chamam comumente de “responsável por substituição” ou “substituto legal tributário” (...).

Ora, se assim o é, tanto o “contribuinte” quanto o “substituto” são originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição obrigado. (...).

Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar. (...). Todos os

⁴⁵⁰ Ibidem, p. 283.

“responsáveis” – na sujeição passiva indireta – ficam obrigados a um dever de pagar tributo que, originariamente, por força de lei, era do sujeito passivo direto. A esse tipo de sujeição passiva indireta a doutrina denomina “sujeição passiva por transferência”⁴⁵¹

BETINA TREIGER GRUPENMACHER leciona que seriam dois os possíveis devedores da prestação tributária: o contribuinte – também conhecido como “destinatário legal tributário”⁴⁵² ou “destinatário constitucional tributário”⁴⁵³ -, e o responsável. Destaca que, via de regra, a sujeição passiva deve recair sobre o contribuinte. Afinal, é ele quem pratica o fato que se subsume à hipótese legal e que, portanto, deve sofrer o ônus desse fato decorrente. No entanto, por razões de “comodidade ou de política fiscal, sob o argumento de que a responsabilização de terceiro pelo pagamento de tributo é um eficiente instrumento para evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação tributária”⁴⁵⁴, o legislador previu hipóteses em que a sujeição passiva é transladada a terceiro, originariamente, não integrante da relação jurídico-tributária. É a chamada “responsabilidade tributária”, instituto que comporta

⁴⁵¹ Ibidem, p. 302-303

⁴⁵² Expressão cunhada por Héctor Villegas, em substituição à denominação contribuinte, largamente utilizada pela doutrina. VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1980.

⁴⁵³ Verificando a peculiaridade do sistema tributário brasileiro ser eminentemente constitucional – distintamente ao argentino, notoriamente legal -, MARÇAL JUSTEN FILHO propõe a designação de “destinatário constitucional tributário” – em substituição a expressão formulada por Héctor Villegas -, para indicar o contribuinte: “VILLEGAS deixou de observar uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro, porém. Poderia ter elaborado alguns conceitos mais refinados se tivesse em vista o ordenamento pátrio. É que, no Brasil, pode-se falar não apenas em um destinatário legal tributário, mas também no destinatário constitucional tributário. Enquanto as constituições dos demais Estados não se preocupam em definir as situações arquetípicas que haverá de ser utilizadas para composição da hipótese de incidência tributária, a Constituição brasileira segue uma opção muito definida. É que a Constituição brasileira não apenas outorga e define o poder tributário, instituindo competências para as pessoas políticas criarem normas tributárias. Além disso, nossa Constituição estabelece como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legislativa ordinária. Ora, já vimos que a definição da materialidade da hipótese de incidência tributária significa uma opção acerca do destinatário da condição de sujeito passivo. Por decorrência, a Constituição brasileira está não apenas a definir previamente o aspecto material das hipóteses de incidência tributárias, como também os aspectos pessoais. Bem por isso, pode-se aludir à figura do destinatário constitucional tributário. É aquela categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são as pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário (ao menos, em princípio). O destinatário constitucional tributário é aquele que, em princípio, pode dizer-se como eleito constitucionalmente para vir a sofrer a sujeição passiva tributária. Em essência, o destinatário constitucional tributário seria aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária” – JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 262-263.

⁴⁵⁴ GRILLO, Fábio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andréia Ribeiro da. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ANOTADO. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 333. Disponível na URL: http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf, acesso em 10.12.2015.

duas modalidades: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição.

Quanto à responsabilidade por transferência, opera-se quando o contribuinte deixa de efetuar o pagamento do tributo, trasladando-se o dever do referido pagamento a terceiro, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho entende tratar-se de hipótese de “sanção administrativa”.

Na responsabilidade por substituição, a Lei incumbe a terceiro do dever de recolher o tributo, previamente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária progressiva), ou posteriormente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária regressiva – diferimento), ou ainda o dever de reter o montante necessário ao pagamento do tributo e efetuar o respectivo recolhimento (substituição tributária concomitante)⁴⁵⁵

MARÇAL JUSTEN FILHO, em seu clássico “Sujeição Passiva Tributária”, lança mão de algumas reflexões interessantes a releitura do tema. Salienta MARÇAL JUSTEN FILHO que, consoante seu entendimento quanto ao que seria sujeição passiva tributária⁴⁵⁶, “seria viável distinguir várias categorias de sujeição passiva na medida em que o regime jurídico variasse”. É dizer, entende que essa distinção se revela útil à medida que permite “distinguir normas e princípios jurídicos aplicáveis a cada categoria distinguida”, que as figuras distinguidas sujeitem-se a regimes jurídicos tributários inconfundíveis. Nesse sentido, para MARÇAL JUSTEN FILHO existem apenas as seguintes figuras: “contribuinte”, “substituto tributário” e “responsável tributário”⁴⁵⁷.

⁴⁵⁵ Ibidem, p. 334.

⁴⁵⁶ “(...) titularidade do pólo passivo de uma relação jurídica sujeitada ao regime de direito tributário” – JUSTEN FILHO, *Sujeição Passiva Tributária*, p. 230. Esclarece ainda o autor que seriam três condições mínimas que caracterizariam o regime jurídico como tributário: 1. Destinação da normas e princípios a suprir o Estado de recursos financeiros” -; 2. Relevância econômica das situações eleitas como pressuposto normativo para qualquer dever de pagar ao Estado; e 3. Estrita legalidade-tipicidade. - Ibidem, p.221-226.

⁴⁵⁷ Acerca da classificação, bastante corrente em doutrina, entre a “sujeição passiva direta” e a “sujeição passiva indireta”, reconhece-a inadequada, posto que cada uma das três espécies de sujeição passiva não deteriam pontos em comum, e/ou distintos, suficientes a agrupá-los em uma mesma categoria. Nas palavras do referido autor: “(...) não vislumbramos, por outro lado, fundamento para distinguir a sujeição passiva em direta e indireta. Nem se trata de discordar sobre palavras (afinal, por que utilizar as expressões ‘direta’ e ‘indireta’?). Mas é que não há utilidade nem justificativa para tentar agrupar as

Partindo da noção de “destinatário constitucional tributário”, expressão adaptada por MARÇAL JUSTEN FILHO da original “destinatário legal tributário”, de HÉCTOR VILLEGAS⁴⁵⁸, e que se refere à pessoa que realizou a materialidade da hipótese de incidência, ressalta o autor que tal figura não se confunde a de contribuinte. É dizer, o “destinatário constitucional tributário” não será, só por ostentar tal condição, contribuinte. Poderá vir a sê-lo caso a lei assim o estabeleça. Isso porque a figura do contribuinte diz respeito ao critério pessoal do mandamento, enquanto a figura do destinatário constitucional tributário se refere ao aspecto pessoal da hipótese. A regra geral é que o destinatário constitucional tributário seja “transformado” em sujeito passivo da relação jurídica tributária, caso em que estaremos diante da figura do contribuinte. Do contrário, estaremos diante das demais espécies de sujeição, isto é, de “substituição” ou de “responsabilidade”.

Ao tratar da “substituição tributária”, MARÇAL JUSTEN FILHO salienta que as correntes que tratam do tema “pecam por um vício nuclear comum, consistente em supor que, de fato, a substituição decorre de uma espécie de anomalia congênita da norma tributária”, anomalia essa consistente na incompatibilidade entre o aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária e a determinação subjetiva do mandamento da norma tributária⁴⁵⁹. Para solucionar essa questão, entende ser necessário firmar duas premissas fundamentais: (i) desconsiderar as acepções semânticas de “substituto” e “substituição”; e (ii) afastar-se a confusão entre conceitos “lógico-jurídicos” e “jurídico-positivos”⁴⁶⁰.

três espécies tributárias nesses termos. Não há ponto em comum que aproxime tanto responsabilidade e substituição e que as afaste tanto do contribuinte, para permitir a distinção” – Ibidem, p. 302.

⁴⁵⁸ Vide nota de rodapé nº 453.

⁴⁵⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 265.

⁴⁶⁰ Nas próprias palavras do autor: “Para possibilitar a solução a essas questões, propomos duas preliminares de cunho indispensável. A primeira é a de desvincular o tratamento do problema de qualquer acepção semântica atribuível à expressão ‘substituição’. Não é possível atingir a bom termo partindo da tentativa de descobrir o que significa ‘substituição’. E isso porque não há qualquer vinculação necessária entre a expressão e o fenômeno que costumeiramente indicado através dessa terminologia. Ainda que possamos manter as expressões ‘substituição’ e ‘substituto’, isso não nos induz a conceber que o fenômeno enfocado tenha necessariamente a ver com as referências semânticas vulgarmente associadas a ditas palavras. Mais ainda, nem mesmo as referências semânticas técnico-jurídicas para ‘substituição’ e ‘substituto’ têm qualquer influência obrigatória sobre os conceitos de que se trata. (...) A segunda preliminar relevante é a de que não se pode confundir o conceito lógico-jurídico de ‘substituição’ com os conceitos jurídico-positivos indicados legislativamente pela mesma expressão. É comum a doutrina incorrer em tal equívoco. Basta uma lei valer-se da expressão ‘substituto’ ou ‘substituição’ para que muitos doutrinadores dediquem-se a construir o conceito de ‘substituição’ – o que seria válido se tivessem em vista que o resultado atingido seria correto e apropriado apenas para aquele caso examinado. Esse desvio científico há de ser reprimido. É que o conceito lógico-jurídico de

Feitos esses esclarecimentos, MARÇAL JUSTEN FILHO afirma entender ser de ANDREA PARLATO a mais perfeita construção doutrinária sobre o tema⁴⁶¹. Consoante referida autora, existiriam duas normas. Uma delas, denominada “norma tributária normal” prescreve o “relacionamento típico e normal”, enquanto a outra, chamada de “norma secundária” ou “integrativa”, vincula-se à primeira, para, elegendo elementos específicos, produzir o fenômeno da substituição.

Em outras palavras, existiria uma primeira norma tributária, “normal”, na qual se estabelecem a hipótese de incidência e o mandamento ordinários – em que o “destinatário constitucional” (aspecto pessoal do antecedente) é coincidente ao sujeito passivo do mandamento (contribuinte). Ainda, haveria uma segunda norma, cujo propósito é o de estabelecer a substituição. Nas palavras do próprio MARÇAL JUSTEN FILHO, essa norma “se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo resultado consiste em que a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional”⁴⁶², que é justamente o substituto. Esquemáticamente:

Representando esse raciocínio, poderíamos estabelecer que norma autônoma ou principal tem a seguinte configuração básica:

“Se ocorrer o fato x, deverá o sujeito z pagar a importância H” (Norma N)

Já a norma acessória seria representável nos seguintes termos:

“Se, além do fato x previsto na norma N, ocorrer o fato Y, quem deverá pagar o valor H será o sujeito W” (Norma N1)

Observa que seriam duas as peculiaridades caracterizadoras do relacionamento entre essas duas normas: (i) coexistem conjuntamente; (ii) e não coexistem autonomamente. Caso assim fosse, ou uma ab-rogaria a outra, ou

‘substituição’ não pode ser imposto ao legislador, nem é possível, opostamente, trocar o conceito lógico-jurídico pelo conceito legal. Assim, é possível que, faticamente, seja verificado que o legislador instituiu um devedor e previu, posteriormente, que outrem assumiria a posição passiva. Ou, até, que o legislador elaborou uma norma viciada pela incompatibilidade entre mandamento e hipótese de incidência. A partir dessas constatações não se pode é afirmar que substituição corresponde a isso ou aquilo. O máximo admissível seria a proposição de que determinada lei denominou substituição a fenômeno com certas peculiaridades. Nada impede, inclusive, que outra lei denomine substituição a fenômeno radicalmente diverso” – Ibidem, p. 266-267

⁴⁶¹ Ibidem, p. 268.

⁴⁶² Ibidem, p. 269.

existiriam dois tributos, posto que as duas hipóteses de incidência seriam “inconfundíveis” e os dois mandamentos “distintos”⁴⁶³.

Quanto a liberdade do legislador em estabelecer “substituições” tributárias, MARÇAL JUSTEN FILHO responde-a negativamente. Seriam três exigências⁴⁶⁴ para a legítima instituição da substituição tributária. Primeiro, é necessário uma situação de poder, em razão da qual o destinatário legal tributário se encontre subordinado à vontade de outra pessoa. Segundo, essa situação de poder há de “referir-se (...) ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma”⁴⁶⁵. Terceiro, essa situação de poder é decorrente “de circunstâncias alheias a uma norma tributária”⁴⁶⁶. Ante tais exigências – lógico-jurídicas e jurídico-positivas - MARÇAL JUSTEN FILHO alude à figura do “destinatário da condição de substituto”⁴⁶⁷.

⁴⁶³ “A peculiaridade que diferencia esse relacionamento inter normativo é, primeiramente, a de que a norma não autônoma não retira a validade da norma autônoma. Ou seja, não se trata de normas entre si incompatíveis, uma ab-rogando a outra. Portanto, coexistem conjuntamente. A segunda peculiaridade está em que elas não coexistem autonomamente uma em relação a outra. Se coexistissem autonomamente, o resultado seria de existirem duas hipóteses de incidência inconfundíveis e dois mandamentos distintos. Se assim fosse, o resultado seria o de nascerem simultaneamente e independente, dois deveres tributários. Haveria dois tributos diversos. Não é assim, porque há, em última análise, um único tributo – no sentido de que a norma não autônoma ou acessória não se sustenta por si só. Como se vê, a existência da norma não autônoma não acarreta o resultado de que só surja dever tributário quando ocorram os fatos X e Y. Enquanto não verificado o fato Y (ou seja, uma ocorrência especial que se soma ao evento previsto hipoteticamente como hábil a desencadear a incidência da norma autônoma), o dever tributário obedecerá exclusivamente às disposições da norma autônoma. Nunca será possível desvincular a norma não autônoma da norma autônoma, embora a recíproca não seja válida. Ou seja, não há possibilidade de manter-se a norma acessória por si só, se for revogada (por exemplo) a norma autônoma. Igualmente, nunca será viável incidir apenas a norma não autônoma. Mas ao contrário, será possível revogar a norma não autônoma, sem que isso retire a validade da norma autônoma. E, também, será possível que, em dadas circunstâncias, apenas seja aplicável a norma autônoma, sem que se aplique a norma não autônoma (aliás, isso será o usual e comum)” – Ibidem, p. 271-272

⁴⁶⁴ Ibidem, p. 275-278.

⁴⁶⁵ Ibidem, p. 275.

⁴⁶⁶ Ibidem, ibidem.

⁴⁶⁷ “(...) poderíamos aludir a um destinatário da condição de substituto, (...). Se, como posto, não há liberdade para o legislador instituir a substituição a seu alvedrio, também inexistente espaço para impor a condição de substituto a quem bem entender. Verificados os pressupostos acima indicados, o legislador terá a faculdade de criar a substituição, atribuindo a sujeição passiva àquela pessoa que está em posição de poder relativamente ao gozo da riqueza por parte do destinatário legal tributário. Somente sobre tal pessoa é que será possível recair a situação tributária passiva de substituto. É que, atribuída a sujeição passiva a outrem, haveria uma desnaturação da substituição, no sentido de que se tornaria irrelevante a previsão da situação de poder a vincular sujeitos. O terceiro, arbitrariamente escolhido pela lei não estaria na situação de poder que constitui o núcleo essencial da formação do conceito de substituição. Assim, desnaturada a substituição, ter-se-ia de reconhecer a existência de outra figura qualquer, eventualmente inconstitucional” - Ibidem, p. 278-279.

Ao tratar de “responsabilidade tributária”, MARÇAL JUSTEN FILHO coloca, como questão prévia, imprescindível a compreensão do tema, a discussão acerca do cunho sancionador da “responsabilidade tributária”. “É sedutor o argumento de que só surge a responsabilidade se e quando um sujeito deixa de cumprir um dever a si atribuído, o que corresponderia a uma conduta ilícita”⁴⁶⁸. Reconhece que, ainda que, de fato, assim seja, parece-lhe problemático “acatar a afirmativa de que a situação jurídica em que se encontra o ‘responsável’ tenha natureza sancionatória”⁴⁶⁹. Problemático porque, primeiro, o dever de responsabilidade não é vinculado à conduta do próprio responsável, mas “se proporciona a situações a ele absolutamente estranhas”. Segundo porque o dever imposto ao responsável não elimina e nem substitui a sujeição tributária do contribuinte e do substituto. É dizer, o contribuinte continuará sendo contribuinte, assim como o substituto continuará como substituto. E terceiro porque o Estado não pode exigir mais de uma vez a mesma prestação tributária. Assim, “certamente (...) não se terá ‘responsabilidade tributária’ se o ‘responsável’ for compelível ao pagamento além e independentemente do efetivo pagamento por parte do contribuinte ou do substituto”⁴⁷⁰. Observa MARÇAL JUSTEN FILHO, portanto, que, se o contribuinte saldar o débito, nada poderá ser exigido do responsável. E mais ainda: caso o responsável tenha efetivado o pagamento, poderá promover ação de regresso em face do contribuinte ou do substituto⁴⁷¹.

Por tais razões, MARÇAL JUSTEN FILHO entende não se poder “reconhecer a existência de uma sanção”, sendo que o “valor que o responsável paga é tributo devido pelo contribuinte”, e não uma sanção. Rechaçada a “solução ‘sancionatória’”, decide seguir o pensamento tradicional, encarando o responsável tributário como sujeito passivo tributário⁴⁷². Salienta, porém, que, na responsabilidade tributária, há, efetivamente, um ato ilícito tributário. No entanto, aqui, a sanção não pode ser distinguida do tributo. “E não pode porque se confunde com uma prestação tributária já existente”. A sanção consistiria, portanto, em alguém tornar-se obrigado juntamente com os devedores de uma relação jurídica tributária já existente⁴⁷³.

⁴⁶⁸ Ibidem, p. 288.

⁴⁶⁹ Ibidem, ibidem.

⁴⁷⁰ Ibidem, p.289.

⁴⁷¹ Ibidem, p. 288-289.

⁴⁷² Ibidem, p. 291.

⁴⁷³ Ibidem, p. 293.

Estruturalmente, entende, MARÇAL JUSTEN FILHO, que a norma instituidora da responsabilidade tributária é formada por um endonorma e por uma perinorma⁴⁷⁴. A endonorma estabelece um dever diverso do de pagar. A hipótese de incidência dessa endonorma descreveria, em sua materialidade uma “situação-base em que um sujeito encontra-se em relação de poder – não com o gozo de uma determinada riqueza por parte de terceiros – mas com o cumprimento do dever tributário que recai sobre outrem”⁴⁷⁵. Nota-se, nesse ponto, a semelhança entre a “natureza das hipóteses de incidência da substituição e da responsabilidade”⁴⁷⁶. Destarte, tanto em uma quanto em outra, a materialidade descreve uma “situação de poder jurídico”. Porém, enquanto na substituição, o poder do destinatário da substituição envolve o “gozo da riqueza por parte do destinatário legal tributário”⁴⁷⁷, na responsabilidade, referido poder envolve “o adimplemento do dever tributário já existente por parte do sujeito passivo tributário”⁴⁷⁸. Outrossim, da mesma forma que na substituição, não pode a própria norma que institui a responsabilidade criar a situação de poder – *in casu*, sobre o cumprimento do dever tributário pelo destinatário constitucional, ou legal. A hipótese de incidência pode apenas descrever a existência e ocorrência dessa situação de poder, situação essa decorrente de outras normas ou circunstâncias⁴⁷⁹.

O “destinatário da responsabilidade” seria, portanto, aquele que se encontra em situação de poder sobre o sujeito passivo tributário, podendo-lhe exigir ou verificar o cumprimento da prestação devida. “Trata-se (...) de alguém que está em uma situação jurídica especial que lhe assegura, se o desejar, compelir o sujeito passivo a adimplir o dever tributário”⁴⁸⁰. Assim, não se tem em mente, na construção da hipótese de incidência da endonorma, qualquer fato presuntivo de riqueza. Já no mandamento dessa endonorma é imposto um dever tributário ao destinatário da responsabilidade, consistente em valer-se de referida situação de poder a fim de verificar o

⁴⁷⁴ Adotando a designação de CARLOS CÓSSIO para referir-se a norma primária dispositiva e norma primária sancionatória – vide capítulo 1.

⁴⁷⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 294.

⁴⁷⁶ Ibidem, ibidem.

⁴⁷⁷ Ibidem, ibidem.

⁴⁷⁸ Ibidem, ibidem.

⁴⁷⁹ Salienta MARÇAL JUSTEN FILHO que o “fundamento jurídico que autoriza a transformação da situação de poder em dever tributário está, em última análise, na regra implícita de que a nenhum convivente em sociedade é dado furtar-se a colaborar com o Estado” – Ibidem, p. 295. Aliás, especificamente sobre o tema, vide PAULSEN, Leandro. Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

⁴⁸⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 295.

adimplemento da prestação tributária, pelo destinatário legal tributário – ou mais detidamente, que se abstenha de realizar qualquer ato que possa favorecer o destinatário legal tributário sem a comprovação do mencionado adimplemento. O descumprimento desse dever imposto ao destinatário da responsabilidade – que é a hipótese de incidência da perinorma – será um ato ilícito tributário. No mandamento dessa perinorma, a responsabilidade tributária é prescrita⁴⁸¹.

Cria-se uma nova e distinta relação jurídica tributária, inconfundível, porém, anexa à já existente. Em realidade, seria essa nova relação jurídica verdadeiro reflexo daquela já existente, posto que “Todos os dados objetivos acerca da relação jurídica nascida são aqueles da relação jurídica tributária já existente”⁴⁸², havendo apenas um sujeito passivo novo. Ante a “comunhão de objeto”, satisfeita a prestação, seja pelos sujeitos passivos da relação jurídica principal, seja pelos sujeitos passivos da relação jurídica anexa (prescrita pela norma de responsabilidade tributária), desaparecerão ambas as relações⁴⁸³.

Por fim, menciona o autor existir um “destinatário legal da responsabilidade”. Isso porque, assim como ocorre com o destinatário legal da substituição, não pode o legislador, livremente, impor a condição de responsável tributário. A responsabilidade tributária somente poderá recair “sobre o sujeito que deixou de exercitar o poder (dever) de constranger o sujeito passivo tributário a adimplir prestações que sobre ele recaíam”⁴⁸⁴.

Tratando especificamente de responsabilidade tributária DANIEL MONTEIRO PEIXOTO faz percutiente apontamento quanto aos múltiplos sentidos com que o termo “responsabilidade” é utilizado no âmbito tributário. A partir das teorias de HANS KELSEN e HERBERT L. HART, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO conclui que o “signo ‘responsabilidade’ comporta quatro principais acepções: (a) responsabilidade-sancionabilidade; (b) responsabilidade-papel-institucional; (c) responsabilidade-fator causal; e (d) responsabilidade-capacidade”⁴⁸⁵.

⁴⁸¹ Ibidem, p. 296

⁴⁸² Ibidem, ibidem.

⁴⁸³ Ibidem, ibidem.

⁴⁸⁴ Ibidem, p. 298.

⁴⁸⁵ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 64.

Responsabilidade-papel-institucional é acepção utilizada quando se pretende designar que “determinada pessoa possui, em razão do desempenho de determinado papel social (função, atribuição, cargo, posição) alguns deveres inerentes a esta situação”, nesse sentido, pode-se dizer que “o sentinela é responsável por alertar os guardas em caso de aproximação do inimigo”⁴⁸⁶, por exemplo. Já responsabilidade-fator causal é expressão utilizada para “delimitar as situações em que se emprega o termo responsabilidade para indicação uma relação de causalidade entre determinado acontecimento e um resultado”⁴⁸⁷. Já responsabilidade-sancionabilidade, sob a perspectiva jurídica, é acepção utilizada para significar “que determinada pessoa está sujeita a imposição de punição ou de compensação forçada pela infração e/ou dano causado”⁴⁸⁸. Por fim, responsabilidade-capacidade “está conectada à idéia de capacidade de compreensão, de raciocínio e de controle sobre a própria conduta”⁴⁸⁹.

Desse breve apanhado de alguns pensamentos doutrinários acerca do assunto, depreende-se a heterogeneidade com que o mesmo é compreendido e versado. No entanto, em que pese o caos doutrinário acerca do tema, ao menos dois pontos parecem não ter maiores divergências. Seriam as ideias nucleares quanto as figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que realizou a materialidade do fato previsto na hipótese de incidência e que, por essa razão, está obrigado ao adimplemento da prestação tributária. Responsável⁴⁹⁰, a seu turno, seria terceiro, isto é, não realizador do ato ou negócio previsto no antecedente da regra-matriz, alçado a categoria de devedor da prestação jurídico-tributária.

Socorrendo-se da estrutura da norma de incidência jurídico-tributária, pode-se afirmar que quando o critério pessoal do antecedente coincidir com o critério pessoal do consequente, estaremos diante da figura do contribuinte. Já quando o critério pessoal do consequente for divergente ao do antecedente, é de responsabilidade tributária que se trata. Nosso estudo tem por objetivo perquirir a possibilidade de, e eventuais limites para, o legislador dos Estados-Membros

⁴⁸⁶ Ibidem, p. 55

⁴⁸⁷ Ibidem, p. 56.

⁴⁸⁸ Ibidem, p. 58.

⁴⁸⁹ Ibidem, p. 60-61.

⁴⁹⁰ O termo aqui abrange tanto a responsabilidade em sentido estrito, digamos assim, quanto a substituição tributária. É dizer, a substituição seria uma espécie de responsabilidade. É nesse sentido que o utilizaremos.

instituírem novas hipóteses- para além das previstas no CTN - de responsabilidade tributária. Logo, é sobre essa segunda categoria de sujeição passiva que nossas preocupações se centram. Até porque a lógica jurídica inerente a sujeição passiva seria a de responsabilizar⁴⁹¹ aquele que realizou o fato previsto na hipótese de incidência pelo adimplemento da prestação tributária – concretização da capacidade contributiva em sentido objetivo. Potencialmente ofensivos, ao princípio da segurança jurídica e a seus consectários, são os casos em que terceiro, alheio a ocorrência da materialidade da hipótese de incidência, é chamado a sujeição passiva tributária. Não por outra razão, são objetos de maiores preocupações doutrinárias.

Tendo em mente tais traços, ainda que rudimentares, de categorização, bem como as premissas epistemológicas escolhidas, cumpre esclarecer que comungamos⁴⁹² da visão de MARÇAL JUSTEN FILHO, acatada, dentre outros⁴⁹³, por ANDRÉA M. DARZÉ, acerca do fenômeno da responsabilidade tributária. Isto é, responsabilidade tributária como norma que colabora na fixação do critério subjetivo passivo do tributo, “entrando em relação com os demais enunciados que integram a regra-matriz de incidência (...), cujo resultado variará a depender da espécie ou das características da responsabilidade de que se trate”⁴⁹⁴.

Esclarecidos estes pontos, e a fim de se examinar as condições impostas pelo sistema a veiculação legítima de tais enunciados normativos, é sobre a norma de competência legislativo-tributária, em sentido estrito, que se debruçará.

⁴⁹¹ Termo utilizado nesse momento no sentido de “responder por”.

⁴⁹² Apesar de desenvolvida há mais de 02 (duas) décadas, a teoria desenvolvida pelo professor MARÇAL JUSTEN FILHO é que até hoje melhor analisou, e explicitou, a conformação do aspecto pessoal da norma de incidência tributária.

⁴⁹³ No mesmo sentido, Luciano Amaro leciona que “a presença de um responsável como devedor da obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Esta alteração ocorre desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, p. ex.)” – AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 303.

⁴⁹⁴ DARZÉ, Andrea M. Op. cit., p. 88

3. NORMA DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVO-TRIBUTÁRIA.

“Observando o direito enquanto conjunto de normas jurídicas válidas, a competência tributária também é norma jurídica, constitucional, porque construída a partir de enunciados da Constituição Federal, que prescreve, em seu consequente, uma autorização para criação de outras normas, tributárias”⁴⁹⁵

Fora registrado, no capítulo antecedente, utilizando-se da lição de TÁCIO LACERDA GAMA, que norma de competência tributária “pode ser entendida como o signo, formado com base nos textos de direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu consequente, os limites materiais da competência tributária”⁴⁹⁶. No presente momento, a fim de delinear, em linhas gerais, essa norma de estrutura que confere autorização aos Estados-Membros para que, por meio de seus órgãos, produzam e alterem a regra-matriz de incidência tributária, mais especificamente o seu critério pessoal, debruça-se sobre a estrutura formal da mesma.

Ressalte-se que os critérios que compõem a norma de competência legislativo-tributária em sentido estrito estão previstos em inúmeros e esparsos enunciados prescritivos constantes no Texto Constitucional de 1988, e nas leis complementares de normas gerais tributárias (notadamente, e no que nos interessa, no CTN e na Lei Kandir). Nosso objetivo, ressalte-se, é tão apenas delinear referida norma de produção normativa⁴⁹⁷, de forma suficiente a facilitar a compreensão dos limites a que sujeitos os Estados- Membros no exercício de suas competências legislativo-tributárias – mais especificamente no que toca a instituição de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

⁴⁹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. “O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/141.pdf>>, consultado em 16/11/2015, p. 3.

⁴⁹⁶ Ibidem, p. 227.

⁴⁹⁷ Foge aos objetivos do presente estudo adentrar a própria discussão relativa a estrutura da norma de competência tributária. Nosso escopo é tão apenas utilizarmos-nos de uma das propostas formuladas – no caso a de CRISTIANE MENDONÇA -, a fim de compreender, linhas gerais, as condicionantes ao exercício da competência por parte dos entes federados. Relativamente a estrutura da norma de competência tributária, dentre os poucos autores que dela trataram, vide: FOLLADOR, Guilherme Broto. As normas de competências tributárias. GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária, p. 55-122; MENDONÇA, Cristiane. Competência Tributária, p. 103 e ss.

Em linhas gerais, e utilizando-nos da proposta de CRISTIANE MENDONÇA⁴⁹⁸, a mensagem prescritiva organizada em um juízo hipotético-condicional, relativa a norma de competência legislativo-tributária, é a seguinte: Se for pessoa política constitucional no território brasileiro no tempo Y (antecedente), deve ser a autorização (permissão) para distintos sujeitos de direito (ocupantes de órgãos unipessoais ou colegiais), de acordo com determinados limites formais (relativos ao procedimento) e materiais (concernente a substância dos enunciados a serem criados), editarem e revogarem (parcial ou totalmente) enunciados prescritivos instituidores de tributos (tal qual a concepção de norma geral e abstrata, e individual e concreta – item 1.2 do Capítulo II), e o dever jurídico de a comunidade respeitar o exercício de tal permissão (faculdade) em consonância com os limites (formais e materiais) previstos no sistema⁴⁹⁹. Sinteticamente, eis a norma de competência legislativo-tributária:

$$\begin{array}{c} \text{Dsm} \\ \longleftrightarrow \\ \text{NCT} = \{ \text{Hct} = [\text{Cm.ce.ct}] \rightarrow \text{Cct} = [\text{Cp} (\text{Sa.Sp}). \text{Cda} (\text{Lf. Lm})] \} \end{array}$$

NCT = norma de competência tributária

Hct = hipótese, antecedente ou suposto da norma de competência tributária

Cm = critério material da hipótese – ser pessoa política de direito constitucional

Ce = critério espacial da hipótese – previamente definido (no território brasileiro)

Ct = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo

→ dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional

Cct = consequente ou prescritor da norma de competência tributária

Cp = critério pessoal do consequente onde estão os sujeitos da relação jurídica

Sa = sujeito ativo da norma de competência tributária

Sp =sujeito passivo da norma de competência tributária

⁴⁹⁸ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 71.

⁴⁹⁹ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 69-70.

Cda = critério delimitador da autorização – indica o que foi autorizado (editar normas gerais e abstratas ou individuais e concretas⁵⁰⁰) com todos os limites formais e materiais estabelecidos no sistema

Lf= limites formais – estabelecem a forma (procedimento) de produzir os veículos introdutórios das normas jurídico tributárias (enunciação-enunciada)

Lm = limites materiais – delineiam a substância dos enunciados-enunciados a serem produzidos.

Dsm = dever ser modalizado. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa o direito (permissão) de Sa editar e revogar (parcial ou totalmente) os enunciados prescritivos instituidores de tributos e o correspondente dever ou direito de o Sp respeitar ou exigir o cumprimento de tal direito ou dever.

Passaremos a analisar, mais detidamente, cada um desses critérios. Em tempo, já salientamos que o antecedente não oferece maiores elucubrações, razão pela qual teceremos breves e poucas palavras acerca dessa proposição. Por outro lado, é a proposição consequente, em que localizada a autorização legislativo-tributária para instituir tributo (competência em sentido estrito⁵⁰¹), que demandará maior fôlego.

3.1 O Antecedente da Norma de Competência Legislativo-Tributária

A proposição antecedente, consoante restou assente, condiciona “ser pessoa política constitucional” no território brasileiro, em um determinado tempo, à (dever ser) autorização para criar normas jurídicas tributárias. Ainda que não se trate tal condicionalidade ínsita a caracterização de um Estado Federado (conforme tratamos no capítulo 2), o fato é que a opção do nosso constituinte fora no sentido de atribuir âmbitos de competências legislativo tributárias a cada um dos entes federados.

⁵⁰⁰ *In casu*, centraremos nossa análise nas normas gerais e abstratas regentes do fenômeno da incidência.

⁵⁰¹ Como vimos no capítulo 2.

Destarte, o art. 145 da Constituição de 1988 identifica a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios como entes detentores de competência legislativo-tributária – isto é, para instituir tributos. Pontue-se que o art. 1º, assim como o art. 18 da Carta Política, estabelece que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios.

Destaque-se que as unidades federadas, e, portanto, as “unidades normativas tributárias”⁵⁰², não são estanques, é dizer, o próprio sistema constitucional prevê a possibilidade de criação de novas pessoas políticas constitucionais. O art. 18, em seus parágrafos 3º e 4º⁵⁰³, estabelece a possibilidade de, bem como os requisitos para que, respectivamente, criem-se Estados e Municípios, ou para que os Estados e Municípios existentes incorporem-se, fusionem-se, desmembrem-se, subdividam-se.

Assim, entende a autora que enquanto viger a atual Carta Política poder-se-á ter mais ou menos pessoas políticas, e, por conseguinte, mais ou menos “focos ejetores de normas jurídicas strictu sensu”⁵⁰⁴. Isto é, para se referir nomeadamente a classe de pessoas políticas de direito público interno, referidas no antecedente da norma de competência legislativo-tributária, prevista no ordenamento jurídico nacional (referencial de espaço), será necessário tomar o cuidado de referir-se a um momento (referencial temporal).

GUILHERME BROTO FOLLADOR tece crítica pertinente quanto a esta conformação hipotética. Entende que não basta ser pessoa política para que seja reputado competente. É preciso que seja pessoa política a que a Carta Política outorgara, expressamente, competência:

⁵⁰² MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 108.

⁵⁰³ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. (...)

§ 3º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei

⁵⁰⁴ Ibidem, p. 109.

A nosso ver, a proposta de MENDONÇA apresenta, no tocante à hipótese, o seguinte problema: para que um sujeito seja competente, gozando da prerrogativa de editar, validamente, uma determinada classe de normas de incidência tributária, não basta que seja uma pessoa política; é preciso, também, que pertença à classe das pessoas especificamente indicadas pela Constituição para tanto (s € Csx). É preciso, em outras palavras, que, ademais de ser pessoa política, o sujeito cuja possibilidade de ação se analisa seja “a” pessoa ou “uma das” pessoas políticas às quais a Constituição outorgou competência. Sem isso, não há credenciamento para a prática válida do ato normativo⁵⁰⁵.

Assim, a hipótese da norma de competência tributária proposta por CRISTIANE MENDONÇA há de ser readequada, prescrevendo “ser ‘a’ – ou ‘uma das’ – pessoa(s) política(s) indicada(s) pela Constituição”, num determinado momento. De forma semelhante, MARCO EURICO DINIZ DE SANTI e DANIEL MONTEIRO PEIXOTO assim descreveram a proposição antecedente da norma de competência tributária: “Se ‘fulano é a pessoa política A’”⁵⁰⁶.

3.2 O Consequente da Norma de Competência Legislativo-Tributária

Consoante esboçado linhas atrás, o consequente da norma de competência legislativo-tributária é formado por dois critérios: critério pessoal (Cp) e critério delimitador da autorização (Cda). O critério pessoal estabelece os sujeitos de direito (Sa e Sp) vinculados na relação jurídica de competência. O sujeito ativo é aquele que detém autorização para criação (e modificação) de enunciados prescritivos veiculadores de direito; e, o sujeito passivo seria aquele imbuído do dever de respeitar a atuação daquele. O critério delimitador da autorização, a seu turno, estabelece os limites formais (Lf) e materiais (Lm) demarcatórias de referida autorização. Enquanto

⁵⁰⁵ FOLLADOR, Guilherme Broto. Op. cit., p. 176

⁵⁰⁶ SANTI, Marco Eurico Diniz de; MONTEIRO, Daniel Peixoto. PIS e Cofins na Importação, Competência: entre Regras e Princípios. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 121, 2005.

aqueles disciplinam o procedimento a ser seguido pelo sujeito ativo no exercício da atividade legislativo-tributária, estes destinam-se a restringir o conteúdo dos enunciados a serem editados.

3.2.1 Critério Pessoal da Norma de Competência Legislativo-Tributária

A relação jurídica que se instala no bojo da tese da norma de competência, como não poderia deixar de ser, é de natureza interpessoal, detendo como polos dois sujeitos de direito. Mencionamos que a composição do critério pessoal da norma de competência tributária dá-se pela presença do sujeito ativo e do sujeito passivo. Por situarem-se em polos discrepantes da relação jurídica, possuem interesses antagônicos – ao menos formalmente.

Os sujeitos ativos seriam aqueles autorizados, pelo sistema, a editarem normas jurídicas tributárias em sentido estrito. Seriam as próprias pessoas políticas expressamente referidas na Constituição Federal, ou numa palavra, o próprio Estado. É dizer, a condição de “pessoa política” no território nacional, em dado lapso de tempo, *“faz nascer pela relação de imputação, o credenciamento das referidas pessoas para inovarem a organização jurídica tributária, instituindo novos gravames ou alterando os já existentes”*⁵⁰⁷.

Pontuamos no tópico precedente que, consoante a crítica formulada por GUILHERME BROTO FOLLADOR, não é o fato de ser pessoa política que habilita-a a criar (ou modificar) a norma jurídica tributária stricto sensu, mas sim o de ser “a” (ou “as”) pessoa(s) política(s) mencionadas pelo diploma constitucional como apta(s) a tanto. Prosseguimos salientando que referidos entes estatais, pessoas jurídicas de direito público interno, atuam por intermédio de seus órgãos. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO leciona que os órgãos seriam unidades representativas de atribuições do Estado:

⁵⁰⁷ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 112.

Independentemente do fenômeno a que se vem de aludir, o certo é que o Estado, como as outras pessoas de direito público que crie, pelos múltiplos cometimentos que lhes assistem, tem de repartir os encargos de sua alçada entre diferentes unidades, representativas, cada qual, de uma parcela de atribuições para decidir os assuntos que lhes são afetos. Estas unidades são o que denominamos *órgãos* e se constituem de um conjunto de competências. *Órgãos são unidades abstratas que sintetizam os vários círculos de atribuições do Estado (...)*⁵⁰⁸.

Sujeito ativo do critério pessoal da norma de competência legislativo-tributária é, portanto, a pessoa jurídica de direito público expressamente habilitada pela Constituição Federal (União, Estados e Municípios A, B, C, etc), que atua por intermédio de, ou é representada por seus órgãos. *In casu*, e ao que nos interessa mais de perto, pelos órgãos legislativos (Congresso Nacional, Assembleia Legislativa, Câmara de Vereadores, Câmara Distrital).

Ainda no que tange ao sujeito ativo do critério pessoal da norma de competência tributária, impende diferenciá-lo do sujeito ativo da norma jurídica de incidência tributária. De forma sintética, aquele seria a pessoa jurídica de direito público interno habilitada pelo sistema a editar e promover alterações nos enunciados normativos que disciplinam os gravames tributários; este, o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo. A existência do sujeito ativo da norma jurídica tributária estrito sensu (regra-matriz de incidência tributária) pressupõe o exercício da competência tributária pelo sujeito ativo da norma de competência legislativo-tributária. É dizer, sem a criação de enunciados prescritivos instituidores de determinadas exações tributárias, não há como se falar em sujeitos ativos dessas normas jurídicas *stricto sensu*. Nesse sentido, leciona CRISTIANE MENDONÇA:

Enquanto o sujeito ativo da NCLT [Norma de Competência Legislativo - Tributária] está credenciado pelo sistema a produzir e a alterar a norma padrão de incidência tributária em acepção restrita, o sujeito ativo desta é aquele sujeito habilitado para exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo

⁵⁰⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 84-85.

(contribuinte) nos moldes constantes da previsão normativa. Tal habilitação é denominada capacidade tributária ativa⁵⁰⁹.

Destaque-se que, se o polo ativo da regra de competência legislativo-tributária é a própria pessoa política, que age por intermédio de seus órgãos, o da regra-matriz de incidência tributária pode ou não ser a pessoa de direito constitucional interno detentora da competência. Essa possibilidade depende do que foi previsto na norma jurídica de incidência tributária. Relativamente à eleição de outra pessoa para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária inexistente qualquer limitação constitucional. Possível, portanto, em tese, a indicação de pessoa física como sujeito ativo da norma de incidência tributária. Tal constatação não passou despercebida por PAULO DE BARROS CARVALHO:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbice que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas constitucionais de direito interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. (...). Por derradeiro. E como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária⁵¹⁰.

Delineado o sujeito ativo da norma de competência legislativo-tributária, passemos ao exame do sujeito passivo. CRISTIANE MENDONÇA deixa assente que tal termo da relação de competência tributária não requer maiores elucubrações. Salienta que, consoante o modelo adotado, o sujeito passivo conformador do critério pessoal seria a comunidade, diretamente atrelada ao campo de atuação do ente ativo,

⁵⁰⁹ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p.116.

⁵¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 311.

que deverá respeitar o exercício da autorização legislativa por referido sujeito⁵¹¹. TÁCIO LACERDA GAMA, a seu turno, distingue essa “sujeição passiva”, a que chama de forte, da “sujeição passiva” fraca.

Esclarece, referido autor, que o “poder” de criar normas jurídicas projeta distintos efeitos sobre os sujeitos que as suportam: para alguns, a criação de novos enunciados prescritivos é indiferente, para outros, no entanto, o exercício de certas competências alheias podem significar risco de lesões ou ameaças a seus direitos.

Pensemos, por exemplo, no exercício da competência legislativo-tributária pelo Município A. Aos cidadãos do Município B, salvo alguma situação bastante específica (como, um cliente que resida no Município A), será indiferente eventual criação de textos legislativos por aquele ente político (Município A). Já para os habitantes do Município A, o exercício da competência legislativo-tributária por esse Município, com ingresso de novos preceitos normativos é juridicamente relevante. Afinal, nesse caso, os sujeitos passivos seriam legitimados a questionar, via ação judicial ou defesa administrativa, eventuais lesões ou ameaça a direitos que possam vir a sofrer. Fala-se aqui em sujeição passiva forte; lá, em sujeição passiva fraca⁵¹².

De qualquer maneira, em um ou em outro caso, o que temos é a sujeição da sociedade, direta ou indiretamente afetada, ao exercício, pelos sujeitos ativos, da autorização constitucional de produção legislativo-tributária. Não por outra razão, TÁCIO LACERDA GAMA compara a competência tributária ao direito de propriedade e ao direito potestativo⁵¹³: todas seriam normas que estabelecem relações erga omnes, isto é, direitos oponíveis a toda a sociedade, desde que exercidos segundo os limites prescritos pela norma de competência⁵¹⁴.

⁵¹¹ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 118

⁵¹² GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária, p. 83-84.

⁵¹³ Ibidem, p. 87-89.

⁵¹⁴ Nas palavras de TÁCIO LACERDA GAMA, escorado nos ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA: “(...) Nos direitos subjetivos absolutos (pessoais ou reais), não tendo por correlato o dever de prestar de nenhum sujeito passivo, exercita-se o direito exigindo-se o simples omitir-se do sujeito passivo’. Essa omissão, que percebemos nos direitos potestativos e de propriedade, é dever comum de todo sujeito que ocupe a posição de sujeito passivo da competência. Cabe ressaltar aqui novamente, a distinção que existe entre aqueles que estão legitimados a questionar o produto do livre exercício da competência – norma jurídica -, em face de eventuais ilícitos na criação de normas (nomogenéticos), e demais indivíduos da sociedade que se sujeitam a observar esse exercício, pura e simplesmente” - GAMA, Tácio Lacerda. Op. cit., p. 88-89.

3.2.2 Critério Delimitador da Autorização da Norma de Competência Legislativo – Tributária

O consequente da norma de competência legislativo-tributária além de estipular os termos da relação jurídica de competência, “delimita a autorização-permissão atribuída ao sujeito ativo da relação competencial, cujo exercício deve ser suportado pelo sujeito passivo”⁵¹⁵. Nesse sentido, o critério delimitador da autorização tem um duplo escopo: (i) reger a forma de atuação do sujeito ativo, e (ii) fixar o conteúdo “dos versículos jurídico-tributários (...) que serão imitados no mundo jurídico”⁵¹⁶. O critério delimitador da autorização versa, portanto, sobre as condições necessárias à produção lícita do tributo (regra-matriz de incidência, com todos os seus componente lógicos, ou alguns dos enunciados que integram sua estrutura), o que pressupõe a análise tanto dos enunciados-enunciados⁵¹⁷ quanto da enunciação-enunciada⁵¹⁸. Esta (enunciação-enunciada) permite “averiguar se o procedimento adotado guarda compatibilidade aos limites formais da norma de competência”⁵¹⁹. Aqueles (enunciados-enunciados) “são nortes para confirmar o perfeito enquadramento do produto (tributo criado) aos limites materiais”⁵²⁰.

Em assim sendo, limites formais seriam as “categorias normativas que estabelecem o procedimento a ser cumprido pelos sujeitos ativos para regular a criação de normas jurídicas tributárias”⁵²¹. Já os limites materiais configuram-se como “o conjunto de vetores legais que emolduram, positiva e negativamente, os enunciados prescritivos veiculadores de tributos”⁵²². MARCELO FORTES CERQUEIRA chega inclusive a apartar uma e outra categoria normativa, referindo-se

⁵¹⁵ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 130.

⁵¹⁶ Ibidem, ibidem.

⁵¹⁷ Enunciado-enunciado seria a sequência enunciada, isto é, o texto criado desprovido de marcas da enunciação. Nele estão as novas disposições normativas propriamente ditas - MOUSSALLEM, Tárek M. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 220

⁵¹⁸ Enunciação-enunciada seria o conjunto de elementos existentes no corpo dos textos normativos comprovadores da enunciação. Consoante TÁREK M. MOUSSALLEM seria “o conjunto de marcas identificáveis no texto que remetem a instância da enunciação (aqui entendida como a atividade produtora de documento normativo)” – MOUSSALLEM, Tárek M. Fontes do Direito Tributário, p. 220.

⁵¹⁹ DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 36

⁵²⁰ Ibidem, ibidem.

⁵²¹ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 130.

⁵²² Ibidem, ibidem.

a “direito tributário formal” e “direito tributário material”. Denomina “direito tributário formal” o conjunto de normas jurídicas de estrutura que disciplinam o processo de produção jurídico-tributária (determinam a autoridade competente e o procedimento adequado a veiculação de regras tributárias) e “direito tributário material” o conjunto de normas de estrutura, jurídico-tributárias, determinantes do conteúdo dos enunciados que serão produzidos⁵²³.

Pois bem, de tudo o que fora brevemente exposto, o que há de se ter em mente é que a competência legislativo-tributária deferida aos entes federados (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios) implica a obrigação dessas pessoas jurídicas de direito público observarem os limites formais e materiais estipulados no ordenamento constitucional vigente⁵²⁴. Nesse sentido, e já concluindo o presente tópico, MÁRCIO SEVERO MARQUES leciona que:

Ao dispor sobre a produção de normas de comportamento, as normas jurídicas de estrutura podem prescrever exigências formais e/ou materiais, que não podem deixar de ser atendidas pelo legislador (produtor de normas de comportamento). Em outras palavras, *ao permitirem a conduta de criar normas de comportamento, podem as normas de estrutura prescrever a forma procedimental a ser observada e o próprio conteúdo material do comando a ser por elas veiculado (obrigatório, proibido ou permitido), comando esse que, inclusive, delimitou a competência legislativa para sua produção (delas, as normas de comportamento)*. Seja como for, o produtor da norma de comportamento fica condicionado ao cumprimento dessa exigência, sob pena de invalidade da norma assim editada, em razão de sua desconformidade às normas de estruturam que lhe fundamentam a validade, circunscrevendo os limites da respectiva competência normativa⁵²⁵. (Grifou-se)

⁵²³ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 88.

⁵²⁴ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit. p, 134. Salienta ainda CRISTIANE MENDONÇA que correlato a essa obrigação dos entes políticos, reside o direito subjetivo de a comunidade exigir o cumprimento dos aludidos limites.

⁵²⁵ MARQUES, Márcio Severo. Classificação Constitucional dos Tributos. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 79.

3.2.2.1 Limitações Formais e Materiais. Visão Geral.

Vários são os limites formais a serem observados pelos órgãos responsáveis quando editem ou alterem a regra-matriz de incidência tributária. Linhas gerais, a própria Constituição Federal estatui para além dos sujeitos ativos (aspecto analisado no item 3.2.1), o procedimento a ser observado quando da edição dos enunciados prescritivos tributários. É necessário, num primeiro momento, atentar-se ao veículo introdutor de normas escolhido pelo legislador. E assim o é, em razão da exigência veiculada no art. 150, I da CF, que exige o veículo normativo “lei” como o adequado⁵²⁶ a introdução de enunciados prescritivos que compõem a regra-matriz de incidência. Trata-se do princípio da estrita legalidade tributária. Destaque-se que nem sempre será simples e imediata a identificação de que veículo introdutor “lei” – se lei complementar ou lei ordinária - há o legislador de se valer a fim de observar referido princípio constitucional. Especificamente quanto a matéria tributária, as maiores, e talvez mais importantes, divergências residem em se identificar quando se está diante de matérias reservadas a veiculação por lei complementar. Relativamente a identificação dos sujeitos passivos da regra-matriz de incidência tributária, tal discussão revela-se sobremodo importante, e igualmente longe de restar pacificada⁵²⁷.

Consectário lógico à verificação do veículo introdutório adequado é observar-se o procedimento à esse veículo afeto. A Constituição Federal estabeleceu no art. 59 que lei complementar deveria dispor sobre a “elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis”. Tal mister fora cumprido pela Lei Complementar nº 95/1998, que estabelece o procedimento a ser observado quando do exercício da competência legislativa pelos entes federados. Logo, a observância do disposto em referido diploma normativo complementar constitui fundamento de validade das leis em geral,

⁵²⁶ Há de se pontuar que nem todos os enunciados conformadores dos critérios da regra-matriz de incidência tributária devem ser veiculados por “lei”. As alíquotas interestaduais, por exemplo, devem ser fixadas por Resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, IV da CF). Da mesma forma, as alíquotas internas mínimas e máximas do ICMS podem ser estabelecidas por aquele mesmo veículo normativo (art. 155, § 2º, V da CF). Outrossim, a própria Constituição excepciona inúmeros casos em que bases de cálculos ou alíquotas podem ser modificadas por enunciados veiculados em normas infralegais (notadamente, decretos) – arts. 153, §1º; 177, §4º, I, ‘b’; Art. 155, §4º, IV, ‘c’, todos da Constituição Federal.

⁵²⁷ O assunto será tratado em seguida, no tópico 3.2.2.3.

inclusive, as tributárias. Notório, portanto, desde já que a construção da norma de competência legislativo-tributária perpassa o exame de postulados prescritos em legislação infraconstitucional, especificamente normas sobre produção normativa veiculadas em leis complementares. Assim, não nos parece rigoroso afirmar que competência tributária seria matéria estritamente constitucional⁵²⁸.

Enfim, pelo que exposto até agora, a norma jurídica de incidência para ser válida (e, portanto, pertencente ao sistema jurídico) há de ter sido gerada por órgão competente consoante iter procedimental próprio. Porém, as condicionantes (de validade) não se esgotam aí. É preciso ainda que a norma jurídica produzida guarde compatibilidade com os princípios e outros enunciados constitucionais afins. Ingressamos no exame dos limites materiais do critério delimitador da autorização, contido no consequente da norma de competência legislativo-tributária.

Salienta CRISTIANE MENDONÇA que referidos limites materiais nada mais seriam do que os enunciados constitucionais que “prescrevem o conteúdo dos enunciados-enunciados a serem produzidos pelos legisladores infraconstitucionais, e que são responsáveis pela inserção das exações fiscais no bojo sistêmico”⁵²⁹.

Elenca, mencionada autora, como um primeiro limite material, a própria repartição constitucional de competências legislativo-tributárias. Preleciona, acertadamente, que “a competência (autorização-permissão) para produzir regras jurídico-tributárias” encontra-se “materialmente delimitada pelas próprias espécies tributárias que o legislador da Constituição de 1988 outorgou a cada uma das pessoas políticas⁵³⁰”. Mencionamos no capítulo precedente que a repartição das competências tributárias entre os entes federados é regida, sobretudo, pelos critérios (i) da materialidade, (ii) da territorialidade e (iii) da previsão do destino do produto da arrecadação. Esclarecemos, naquele momento, como um a um desses critérios conformavam tal repartição das competências tributárias⁵³¹. Assim, decorrência lógica da rigidez constitucional, nenhuma das pessoas políticas pode agir, na instituição de tributos, fora desses planos de atuação, que a Constituição tão cuidadosamente

⁵²⁸ Tal afirmação, aliás, será corroborada mais a frente, quando se tratar dos enunciados infraconstitucionais que limitam a escolha dos sujeitos passivos da norma de incidência tributária.

⁵²⁹ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 146.

⁵³⁰ Ibidem, p. 147.

⁵³¹ Vide capítulo 2.

estabelece. Se atuarem, haverá ou ação “extra” ou “ultra vires”, inválida, ou invasão (usurpação) da competência alheia, igualmente inválida. A Constituição desenha essas fronteiras entre o válido e o inválido de maneira absolutamente precisa, devendo a essas fronteiras os entes federativos, quando do exercício de suas competências legislativo-tributárias, aterem-se.

Como uma segunda categoria de limites materiais, CRISTIANE MENDONÇA aponta os princípios constitucionais tributários⁵³². Esclarece, inicialmente, seguir os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, vendo os princípios constitucionais tributários enquanto “valores” ou “limites objetivos”⁵³³. Por essa razão, pontua referida autora que ingressará na análise dos princípios (“valores” e “limites objetivos”) que vinculam, materialmente, a atividade legislativo-tributária infraconstitucional. Enumera como “princípios-valores gerais que mutilam a ação criativa dos órgãos legislativos de todas as pessoas políticas tributantes”: (i) o princípio da igualdade (art. 150, II da CF) – do qual o “princípio da uniformidade geográfica da tributação” constituiria uma particularidade⁵³⁴ -, (ii) o princípio do não-confisco (art. 150, IV da CF), e (iii) princípio da capacidade contributiva. Já como “princípios-limites-objetivos”, compreendido como “aqueles que restringem a competência legislativo-tributária de todas as pessoas políticas de forma mais clara e direta”, aponta as seguintes: (i) princípio da irretroatividade (art. 150, III, a da CF); e (ii) princípio da anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, III, b e c da CF). Relembremos que princípio da legalidade (ou mais especificamente, da estrita legalidade) seria, na visão da autora, um limite objetivo, localizando-se dentre os limites formais do critério delimitador da competência.

⁵³² MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 155.

⁵³³ “Entrevemos na consideração do signo ‘princípio’, distinguindo-o como ‘valor’ ou como ‘limite objetivo’, um passo decisivo de importantes efeitos práticos. Se reconhecermos no enunciado prescritivo a presença de um valor, teremos que ingressar forçosamente, no campo da Axiologia, para estudá-lo segundo as características próprias das estimativas. (...). O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes. Quanto aos ‘limites objetivos’, nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. E na aplicação do direito, esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata” – CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 157.

⁵³⁴ MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 160.

Por fim, aponta CRISTIANE MENDONÇA como uma terceira espécie de limitação material conformadora da norma de competência legislativo-tributária, as imunidades tributárias. Compreende referido instituto (imunidade), conjuntamente a VANESSA NOBEL GARCIA, como

(...) norma jurídica introdutora de valores e limites materiais. Representa comando prescritivo capaz de estabelecer verdadeiros casos de incompetência legislativo-tributária, assegurando um direito subjetivo de não tributação aos sujeitos imunes. [...] O modal deôntico do preceito imunizante é a 'proibição' que poderá ser justaposta como outro modal, o da 'obrigação'. Assim, teríamos uma norma capaz de prescrever uma 'proibição de obrigar', uma vez que esse dever jurídico consiste na proibição da criação de normas jurídicas geras e abstratas que obrigue o recolhimento de tributos⁵³⁵.

Assim, na visão de CRISTIANE MENDONÇA os dispositivos constitucionais que preveem as situações (e pessoas) imunes à tributação atuam como marcos que conformam, em termos materiais, a autorização-permissão para edição das regras-matrizes de incidência tributária. Por essa razão, isto é, por sintetizarem a autorização-permissão dos entes constitucionais tributantes, da mesma forma que os demais limites fazem, a autora o insere na categoria de "limites materiais" do critério delimitador da autorização da norma de competência legislativo-tributária⁵³⁶. Neste ponto, convém mencionar que TÁCIO LACERDA GAMA, de forma semelhante, insere no consequente da norma de competência tributária os enunciados constitucionais que versam sobre imunidade. Aqui, porém, as imunidades são vistas como verdadeiros princípios constitucionais⁵³⁷, ao passo que lá, CRISTIANE MENDONÇA

⁵³⁵ GARCIA, Vanessa Nobell. A Norma de Imunidade Tributária e Seus Efeitos Jurídicos. São Paulo: PUC, 2001, p. 152-153. Apud: MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 176.

⁵³⁶ "(...) os preceitos constitucionais que incrustam as hipóteses de imunidade tributária no sistema jurídico-positivo têm assento na categoria normativa que fixa a competência legislativo-tributária (autorização-permissão) das diferentes pessoas políticas constitucionais, porque ao lado dos demais limites materiais dão o contorno da habilitação deferida às pessoas políticas constitucionais para a edição e a alteração de regras jurídico-tributárias strictu sensu" – MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 180

⁵³⁷ "Imunidades tributárias são proposições que compõem a norma de competência tributária restringindo um ou mais aspectos da sua materialidade. Essa definição do conceito de imunidade autoriza a conclusão de que as imunidades nada mais representam que princípios. Noutro dizer: não há diferença objetiva entre princípios e imunidades.

as cataloga como uma terceira categoria de limitação material. De qualquer forma, em uma outra visão, as “imunidades” constituem verdadeiras limitações materiais ao exercício da competência pelos entes federados, compondo, portanto, o critério delimitador da norma de competência legislativo-tributária⁵³⁸.

Em razão do corte metodológico realizado ao se definir o objeto do presente estudo, interessa-nos apenas investigar as restrições de ordem formal e material impostas ao legislador dos Estados-Membros para a fixação das pessoas, não realizadoras da materialidade prevista na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, que irão ocupar o lugar sintático de sujeito passivo. Especificamente, focaremos nosso olhar nos princípios da capacidade contributiva; da vedação ao confisco, da estrita legalidade e reserva de lei complementar, assim como em algumas disposições de normas gerais que veiculam verdadeiras limitações a competência tributária.

Outro fato curioso: em todo o texto constitucional não há sequer uma referência a expressão imunidade. Não é possível identificar qualquer menção a uma materialidade, pessoa ou coisa que seja ‘imune a incidência de tributos’. (...)

Entendo a imunidade como um princípio que veicula um limite objetivo(...)”. (Grifou-se) - GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*, p. 254. Aliás, essa forma de compreensão das imunidades como “princípios que veiculam limites objetivos” foi também preconizada por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, para quem é claro que “a imunidade (...) não é um valor, mas sim um limite objetivo. Isso não nega que por detrás da regra de imunidade há valores que ela visa a atingir” – SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Imunidade como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Informação Objetiva, 1997, v. Único, p. 59.

⁵³⁸ Uma visão crítica dessa forma de compreensão da imunidade na estrutura da norma de competência tributária é dada por GUILHERME BROTO FOLLADOR, o qual propõe, com fulcro em distinta teoria normativa, uma nova percepção do instituto – competência e norma de competência. FOLLADOR, Guilherme Broto. *As normas de competências tributárias*. Dissertação de Mestrado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2013.

3.2.2.2 Limitações a escolha do sujeito passivo tributário veiculadas no Diploma Constitucional

3.2.2.2.1 Princípio da capacidade contributiva

Trata-se de princípio-valor⁵³⁹ invocado em doutrina, tanto nacional quanto estrangeira, como “limitador [e dos mais importantes] da atuação impositiva do Estado”⁵⁴⁰. Consigna-se que referido princípio busca, de alguma forma, estabelecer parâmetros para a lícita apropriação, pelo Estado, de parcela do patrimônio dos administrados, seja no que tange ao próprio cabimento da exação, seja no que se refere a mensuração do gravame. ANDRÉA M. DARZÉ pontua que justamente por ser a tributação “instrumento eleito pelo sistema jurídico para viabilizar a própria existência do Estado de Direito, na medida em que consubstancia fonte de custeio compulsória das suas atividades”⁵⁴¹, o princípio da capacidade contributiva surgiria como um contraponto, ainda que em termos relativos, a essa tributação. Contraponto

⁵³⁹ Em razão dos nossos pressupostos epistemológicos, utilizaremos o termo princípio consoante magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “princípios” nada mais seria do que “normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica”. Prossegue, referido autor, esclarecendo que “princípio” é “o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influyendo vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica” – CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 261. Consta PAULO DE BARROS CARVALHO que “sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor” – *Ibidem*, p. 265. Consoante essas normas-princípios estejam mais ou menos impregnados daquele componente axiológico, sustenta que as mesmas podem se apresentar ora sob a forma de valores, ora de limites objetivos:

“Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo ‘princípio’ para denotar as regras de que falamos, mas também se empresta a palavra para apontar normas que fixam critérios objetivos (...).

Entrevemos na consideração do signo ‘princípio’ distinguindo-o como ‘valor’ ou como ‘limite objetivo’, um passo decisivo, de importantes efeitos práticos. (...). O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes. Quanto aos ‘limites objetivos’, nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. (...). Atente-se, porém, para o seguinte: os ‘limites objetivos’ são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata” – CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 150-152.

⁵⁴⁰ DARZÉ, Andréa M. *Op. cit.*, p. 40.

⁵⁴¹ *Ibidem*, *ibidem*.

esse que busca assegurar “os interesses e garantias dos particulares, especialmente no que se refere à isonomia e à preservação do direito de propriedade (artigos 5º, caput e inciso XXII, e a150, II, da CF)”⁵⁴².

KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG destacam esse seu caráter universal, alertando, porém, às dificuldades enfrentadas pelos dogmáticos do Direito para definir seu conceito:

O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa. Contra o princípio da capacidade contributiva é, todavia, objetado que é muito ambíguo para se tirar soluções concretas. ⁵⁴³

Relativamente a essas dificuldades, enfrentadas pelos estudiosos do Direito, em se conceituar “capacidade contributiva” MARÇAL JUSTEN FILHO chega a afirmar que a simples alusão ao termo “desperta automaticamente ceticismo e desânimo na doutrina, tamanhas foram e têm sido as disceptações acerca do tema”. Ceticismo em razão “da desconfiança acerca da possibilidade de solucionar o problema”, e desânimo “pela dificuldade que o simples arrolar das soluções propostas representa”⁵⁴⁴.

Pacificado em doutrina apenas a referência à inafastabilidade de a norma jurídica de incidência descrever situação fática que tenha relevância econômica⁵⁴⁵. No

⁵⁴² Ibidem, ibidem.

⁵⁴³ Ibidem, p. 41.

⁵⁴⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 232

⁵⁴⁵ Apesar ser opinião praticamente unânime em doutrina, há quem dissente de tal posicionamento. RENATO LOPES BECHO, por exemplo, sustenta que “a relevância econômica está no momento pré-jurídico para os impostos discriminados na Constituição, e tem como meio de controle para os demais tributos o princípio da capacidade contributiva. *Nada impede que o legislador constituinte originário tivesse eleito, contra toda a tradição constitucional brasileira, um certo dado não econômico como passível de tributação por impostos* (por exemplo, o uso de barba, como se fez na Rússia Antiga)” (Grifou-se) – LOPES, Renato Becho. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, p. 125-126. Acerca do assunto, e em sentido diametralmente oposto – consoante a doutrina majoritária -, irretorquível a lição de MARÇAL JUSTEN FILHO: “a ausência de relevância econômica da hipótese de incidência desnatura o tributo. Inexistirá imposto, taxa ou contribuição se o mandamento de pagar for vinculado a uma situação base não avaliável economicamente. Poderá existir – e, até, existir validamente – uma regra extratributária, de natureza sancionatória” – JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 236.

entanto, sob esse exclusivo ponto de vista, o princípio da capacidade contributiva se resumiria à mera decorrência lógica da sistemática da tributação. Consoante magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO, o legislador há de:

Ter presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro. (...). Passa, então, a derivar seu interesse para o lado dos eventos que ostentam signos de riqueza, passíveis, por vários ângulos, de ser comensurados e, por essa caminho, colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que eles participarem de fatos daquela natureza⁵⁴⁶.

Compreendido nesses termos, não parece o princípio suscitar maiores dificuldades, assumindo, em realidade, ares de manifesta obviedade, afinal, torna-se difícil (senão impossível) imaginar que a parte (prestação tributária, de natureza pecuniária) tenha natureza distinta do todo (evento sem substrato econômico). A questão, portanto, passa a ser quanto a possibilidade de se utilizar a expressão nesse sentido tão estrito. Outras indagações⁵⁴⁷, circundantes a esse primeiro sentido, parecem exigir que se avance no sentido atribuído ao termo, de forma abarcar também os limites na consideração (apropriação) econômica do evento tributário. É dizer, assevera-se que o respeito a capacidade contributiva exige ainda que a cobrança do tributo respeite a “resistência econômica demonstrada” pela pessoa que realiza o fato jurídico tributário. É a chamada “capacidade contributiva subjetiva” (ou relativa), em oposição àquela primeira, denominada “capacidade contributiva objetiva” (ou absoluta).

A capacidade contributiva subjetiva exige, portanto, que o legislador leve em conta a possibilidade de o sujeito realizador do fato – e, destinatário constitucional e

⁵⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 331.

⁵⁴⁷ Tais como “(...) seria apenas este o limite dirigido ao legislador. É suficiente que o evento eleito como *causa* da tributação seja um signo presuntivo de riqueza para que se tenha por satisfeito o princípio da capacidade contributiva? E, sendo positiva as respostas a estas questões, estaríamos autorizados a inferir que o legislador é totalmente livre para mensurar a carga tributária?” – DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 43.

legal da imposição – estar envolvido por circunstâncias que permitam atribuir-lhe o peso do gravame. Abre-se, assim, na opinião de ANDRÉA M. DARZÉ “a possibilidade de distribuir a carga tributária de maneira mais equitativa, estabelecendo, a partir de um critério jurídico, a dosagem do valor do tributo”⁵⁴⁸. No mesmo sentido, MIZABEL DERZI, ao atualizar a obra de ALIOMAR BALEEIRO, salienta que:

(...) o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade⁵⁴⁹.

Ocorre que, consoante bem lembrado por ANDRÉA M. DARZÉ, no universo jurídico, inúmeros são os aspectos passíveis de serem utilizados para referida “operacionalização”, surgindo, nesse ponto, espaço para novas divergências. Pode-se tomar como parâmetro “a mesma ocorrência factual descrita como hipótese de incidência, isoladamente considerada”. Ou ainda, pode-se levar em conta “a situação econômica do seu realizador”⁵⁵⁰.

PAULO DE BARROS CARVALHO atribui ao princípio da capacidade contributiva relativa esse primeiro sentido:

Da providência contida na eleição de fatos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do evento, o grau de contribuição dos que dele participaram. (...).

O plano da obediência ao princípio da igualdade na imposição fiscal cingir-se-ia àquela da capacidade contributiva relativa, ou melhor, sempre que o

⁵⁴⁸ DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 44.

⁵⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, p. 697.

⁵⁵⁰ Prossegue, ainda, a autora salientando que “num único conceito – capacidade contributiva relativa – são incluídas duas realidades totalmente diferentes” – Ibidem, ibidem.

legislador, tendo escolhido para suposto de normas tributárias fatos que demonstrem signos de riqueza, deva dosar igualitariamente a carga impositiva. (...). A segunda proposição, transportada para a linguagem técnico-jurídica, significa a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, só se torna exequível na exata medida em que se concretize no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento⁵⁵¹.

Já GERALDO ATALIBA e AIRES F. BARRETO tomam-no no segundo sentido:

Este princípio impõe que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um fato, ligado ao contribuinte, que revele sua capacidade contributiva. Esse fato deve ser um “fato signo presuntivo de riqueza” (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro. Logo, a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem (Rubens Gomes de Souza)⁵⁵².

No mesmo (segundo) sentido também preleciona LUCIANO AMARO, porém, equipara os conceitos de capacidade contributiva e capacidade econômica, tratando-os como sinônimos. Assim, conclui que o que deve ser levado em consideração ao definir a carga tributária é a capacidade econômica do sujeito efetivamente atingido pelo tributo, *verbis*: “embora, de direito, o vendedor possa ser definido como contribuinte (o chamado “contribuinte de direito”), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será ‘contribuinte de fato’)”⁵⁵³.

⁵⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 331-332.

⁵⁵² ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária. Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49, 1989, p. 73.

⁵⁵³ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 301.

Não bastasse essas controvérsias, há outras que circundam o tema. Alguns autores⁵⁵⁴, por exemplo, defendem que o princípio da capacidade contributiva integraria apenas o regime jurídico dos impostos. De outro lado, há quem sustente que a capacidade contributiva se aplica indistintamente a todas as espécies tributárias, “por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo totalmente desimportante intrometer o assunto da natureza jurídica das espécies tributárias”⁵⁵⁵.

Ainda, há quem conecte a ideia de capacidade contributiva a de sujeição passiva tributária. Argumentam que a escolha do sujeito passivo tributário, isto é, daquele que deverá suportar o adimplemento da obrigação tributária só poderia recair sobre aquele que realizou a materialidade da hipótese de incidência tributária (fato signo presuntivo de riqueza), que demonstrara “capacidade contributiva”. Entendem que a “capacidade de pagar a prestação, é atributo do sujeito passivo e não do fato jurídico”⁵⁵⁶. Nesse sentido, GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO:

Em princípio, só pode ser posta, como sujeito passivo das relação obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente- é referida pelo Texto Constitucional como “destinatário da carga tributária” (ou destinatário legal tributário, na feliz construção de Hector Villegas, cf. artigo in RDP 30/242). Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia, ou produz a materialidade da hipótese de

⁵⁵⁴ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA salienta que: “Da só leitura do disposto constitucional emerge, de modo inequívoco, a necessária correlação entre impostos e a capacidade contributiva. De um modo bem amplo, já podemos adiantar que ela se manifesta diante de fatos ou situações que revelem, prima facie, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a capacidade econômica desta particular espécie tributária. (...). O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos” – CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 96. Regina Helena Costa, apesar de adotar premissa distinta, também compartilha desse posicionamento. Consoante essa autora, o princípio aplica-se aos impostos não exatamente em razão do texto do art. 145, § 1º, da CF, mas pela sua própria natureza, afinal por ser “o imposto uma espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste ‘num fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal’, já se depreende que essa modalidade de exação só pode fundar-se na capacidade contributiva do sujeito passivo. E assim é porque nos impostos o sujeito passivo realiza comportamento indicador de riqueza que não foi, de nenhuma maneira, provocada ou proporcionada pelo Poder Público. Tal riqueza, portanto, é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação não vinculada a uma atuação estatal” – COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 52.

⁵⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008, p. 88.

⁵⁵⁶ Ibidem, ibidem.

incidência de um tributo como inferida da Constituição: ou quem tenha relação pessoal e direta – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade. (...). Assim dispondo, a Constituição tira toda a liberdade do legislador. Este não pode eleger sujeitos passivos de tributos arbitrários ou aleatoriamente. (...) *Não poderá colocar como sujeito passivo aquele que não revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, ou quem deles não extrai proveito econômico*⁵⁵⁷. (Grifou-se)

RENATO LOPES BECHO, salienta de forma semelhante que:

(...) para nós o sujeito passivo está umbilicalmente ligado ao critério material, o qual já veio, em vários casos arrolados na Constituição Federal. Isso é até uma exigência lógica. De fato, se o critério material é composto por um verbo (e seu complemento) e o verbo designa uma ação ou um estado da pessoa, não há como desvinculá-los (a pessoa da ação ou do estado). (...). Além do imperativo lógico, há um forte argumento jurídico: se a Constituição firmou um critério material (verbo mais complemento) e nós pudermos colocar qualquer pessoa como realizadora do verbo, e não que efetivamente “realizou”, temos que a Constituição pode ser burlada pelo legislador ordinário, e nada significaria para o Direito, por não ter força cogente⁵⁵⁸.

Ante tal contexto caótico, MARÇAL JUSTEN FILHO destaca que muitas das disputas sobre a definição, sentido e alcance de “capacidade contributiva” decorrem da própria ambiguidade da expressão. Em assim sendo, entende que “a doutrina acataria, de modo uniforme, certas conclusões fundamentais e básicas, disputando apenas sobre as expressões terminológicas adequadas”⁵⁵⁹. Prossegue, referido autor, salientando que o princípio da capacidade contributiva manifesta-se em dois momentos, informando, primeiramente, a elaboração da hipótese de incidência tributária e, posteriormente, a construção do mandamento normativo tributário.

⁵⁵⁷ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária, p. 73-75.

⁵⁵⁸ BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade tributária, p. 63-64.

⁵⁵⁹ JUSTEN FILHO, Marçal Justen. Sujeição Passiva Tributária, p. 233.

No que tange a esse primeiro momento, o princípio da capacidade contributiva referir-se-ia a escolha de uma situação-base (materialidade da hipótese de incidência) avaliável economicamente⁵⁶⁰. No entanto, quando referida ao mandamento normativo, a “expressão seria tomada com acepções totalmente distintas”⁵⁶¹. Note-se que MARÇAL JUSTEN FILHO refere-se a “acepções”, no plural, justamente porque entende que a “capacidade contributiva, quanto ao mandamento, seria referível a três ângulos jurídicos distintos”, mais especificamente, ao enfocar-se a “alíquota, a base impositiva, e o sujeito passivo”⁵⁶². Conclui que existem “mais três acepções semânticas para a expressão, inconfundíveis com aquela acima fornecida e entre si diversas”⁵⁶³.

Esclarece o autor que a capacidade contributiva referida à alíquota é questionada relativamente a adequação e justiça da proporção de riqueza apropriada pelo Estado. Saliencia que, em que pese tratar-se de tema preponderantemente extra-jurídico – afeto a Ciência das Finanças e a Política Fiscal -, existiriam dois tópicos de relevo e interesse estritamente jurídicos⁵⁶⁴. “O primeiro é o de que, consagrado constitucionalmente o princípio da isonomia, é inviável a adoção de tributos ‘fixos’”. Assim, a estruturação do mandamento tributário sem uma “base de cálculo” e “alíquota” seria ofensiva ao princípio da isonomia, posto que na medida em que “se adota um valor fixo para um determinado tributo, dá-se um tratamento idêntico para situações diversas”⁵⁶⁵. “O segundo tópico de relevo jurídico é o da regra proibitiva do confisco”⁵⁶⁶. A tributação não pode ser instrumento aniquilatório da riqueza tributada. E, haveria o risco de tal aniquilamento, e portanto de configuração de confisco, “na medida em que a alíquota estabelecida fosse de tal ordem que conduzisse à apropriação integral (ou quase integral) da riqueza cuja descrição se encontra prevista na materialidade da hipótese de incidência”⁵⁶⁷.

⁵⁶⁰ Seria a chamada capacidade contributiva objetiva, ou absoluta.

⁵⁶¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 242.

⁵⁶² Ibidem, ibidem.

⁵⁶³ Ibidem, ibidem.

⁵⁶⁴ Ibidem, p.243.

⁵⁶⁵ Ibidem, p. 245

⁵⁶⁶ Ibidem, ibidem.

⁵⁶⁷ Ibidem, ibidem.

A capacidade contributiva relativamente a base de cálculo é questionada, consoante o magistério de MARÇAL JUSTEN FILHO, quando a base imponible não fosse adequada a quantificar a situação contida no aspecto material da hipótese de incidência. Destaca o autor que “a base imponible não é a própria materialidade”, mas sim “um instrumento de medição, de quantificação daquele evento hipoteticamente descrito na materialidade”, materialidade essa que “contém necessariamente, (...), uma situação economicamente avaliável”⁵⁶⁸. Assim, haveria, nesse ponto, ofensa ao princípio da capacidade contributiva caso a lei escolhesse um “instrumento inadequado para avaliar a situação [econômica] contida no aspecto material da hipótese”. Salaria ainda MARÇAL JUSTEN FILHO que a análise isolada da hipótese de incidência e do mandamento normativo não possibilitariam detectar tal vício. É dizer, “o defeito pode não estar na adoção de uma dada materialidade de hipótese de incidência, ou na consagração de uma específica base imponible, enquanto isoladamente considerados esses aspectos”. O vício – ou ofensa ao princípio da contributiva – reside na “incompatibilidade entre aquela materialidade e aquela base imponible”⁵⁶⁹.

Raciocínio semelhante é desenvolvido quanto ao “aspecto pessoal da hipótese e a determinação subjetiva do mandamento”. É dizer, haveria ainda ofensa ao princípio da capacidade contributiva caso “a sujeição passiva tributária recaísse sobre uma pessoa diversa daquela descrita no aspecto pessoal da hipótese de incidência”⁵⁷⁰. Da mesma forma que a incompatibilidade entre a base imponible do mandamento normativo e a materialidade da hipótese de incidência só é apreensível com análise conjunta de ambos os critérios, a dissociação entre o critério pessoal do antecedente e o do consequente, também o é⁵⁷¹. Nas próprias palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO:

O princípio da capacidade contributiva refere-se, ainda, à base imponible e ao sujeito passivo. Embora haja distinções conceituais notáveis entre ambas as figuras, a incidência do princípio da capacidade contributiva sobre ambas

⁵⁶⁸ Ibidem, p.247.

⁵⁶⁹ Ibidem, ibidem.

⁵⁷⁰ Ibidem, p. 246.

⁵⁷¹ Ibidem, p. 247-248.

apresenta algo em comum. Trata-se de evitar uma desnaturação objetiva ou subjetiva do tributo.

(...) como a norma tributária tem estrutura complexa, apresenta uma hipótese de incidência de (sic) um mandamento, entre si vinculados por uma cópula. Ora, a inconfundibilidade teórica e prática entre hipótese de incidência e mandamento não pode ser invocada para autorizar uma incompatibilidade entre ambos. Muito pelo contrário, essa incompatibilidade leva à desnaturação da norma e, até, à sua invalidade.

Caracteriza-se a incompatibilidade na medida em que haja uma contraposição lógica entre a materialidade da hipótese de incidência e a base impositiva do mandamento, assim como entre o aspecto pessoal da hipótese e a determinação subjetiva do mandamento⁵⁷².

A doutrina de MARÇAL JUSTEN FILHO, ao distinguir os diversos momentos em que o princípio da capacidade contributiva é invocado pela doutrina, tem o mérito de apartar as discussões travadas sobre o tema, contextualizado, adequadamente as ideias que circundam a definição do princípio.

Entendemos, porém, conjuntamente a ANDRÉA M. DARZÉ, que a defesa de uma, nenhuma, ou algumas dessas acepções, perpassa, necessariamente, pelo exame da “extensão do significado de capacidade contributiva (...) contemplada pelo nosso sistema jurídico”⁵⁷³. Nesse sentido, o art. 145, § 1º da Constituição Federal prescreve que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Interpretação literal do referido enunciado levaria a conclusão de que o princípio da capacidade contributiva aplicar-se-ia apenas aos impostos. No entanto, tal interpretação não se sustenta ante uma interpretação sistemática, isto é, quando não se perde de vista as demais diretrizes que integram o regime jurídico constitucional-tributário.

Destaca a autora mencionada que por ser a “capacidade contributiva” especificação, no campo tributário, dos princípios da isonomia e do direito de propriedade, ainda que o legislador constituinte nada versasse a seu respeito,

⁵⁷² Ibidem, p. 248.

⁵⁷³ DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 47.

permaneceria hígido no sistema, enquanto desdobramento implícito daqueles “sobre-princípios”. Assim, a capacidade contributiva seria invocada enquanto princípio-valor limitador de “qualquer tentativa de se instituir tributo em patamares excessivamente elevados ou que imprima tratamento desigual a sujeitos passivos”⁵⁷⁴ que se encontrem em situações equivalentes”⁵⁷⁵. Nessa linha de raciocínio, conclui a autora que invocar o art. 145, § 1º da Constituição como único fundamento de validade da capacidade contributiva é “atitude simplista, que não encontra amparo no direito positivo brasileiro”, de forma a configurar, referido princípio, “diretriz que interfere no regime jurídico de toda e qualquer espécie tributária”⁵⁷⁶.

Em assim sendo, é de se questionar que critério fora eleito pelo constituinte para se fixar a carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo. Afinal, se é de limitação que se está a falar, e sendo estreme de dúvidas que o suporte fático do tributo será necessariamente um evento com relevância econômica, nada mais lógico que “a reflexão” restringir-se “a identificar os limites para a quantificação do objeto da relação jurídica tributária”⁵⁷⁷. E, nesse sentido, irretorquíveis as palavras de ANDRÉA M. DARZÉ:

Da mesma forma que a capacidade contributiva impõe ao legislador descrever, no antecedente normativo, fato com conteúdo econômico, no que se refere ao consequente, exige que o objeto da relação jurídica traduza uma parcela de um dos possíveis ângulos de mensuração daquela mesma situação. Em termos mais diretos, o valor do tributo (base de cálculo x alíquota) deverá corresponder a um percentual da manifestação objetiva de riqueza do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico. É a concretização do evento descrito na hipótese da norma tributária, confirmado pela base de cálculo, que gera a presunção de que a pessoa que o realizou tem capacidade econômica para suportar o ônus tributário⁵⁷⁸.

⁵⁷⁴ Pontue-se que, consoante os raciocínios empreendidos por ANDRÉA M. DARZÉ, o termo “sujeito passivo”, por ela utilizado nessa passagem, refere-se, ao que tudo indica, ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da norma de incidência tributária.

⁵⁷⁵ Prossegue a autora esclarecendo que “(...) ‘situação equivalente’ é empregada aqui em seu caráter objetivo, como expressão sinônima de realizar fatos idênticos ou similares” – DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 48.

⁵⁷⁶ Ibidem, ibidem.

⁵⁷⁷ Ibidem, ibidem.

⁵⁷⁸ Ibidem, p. 49.

Entende, portanto, ANDRÉA M. DARZÉ que o critério eleito pelo nosso direito positivo para demonstrar a capacidade contributiva foi a própria realização do fato tributário. No entanto, tal realização, e conseguinte materialização da capacidade contributiva, só se aperfeiçoa no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, mais especificamente na base de cálculo. E, assim o é porque o descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo “denuncia distorção do sucesso do mundo fenomênico verdadeiramente apreendido pelo legislador, comprometendo a capacidade contributiva objetiva, núcleo rígido e inafastável desse princípio”⁵⁷⁹.

Esclarece ainda, referida autora, que a tal critério seria, regra geral, “indiferente a condição financeira da pessoa de seu realizador”. Em sua opinião, tal circunstância – situação financeira pessoal do realizador do fato jurídico-, só será relevante caso haja expressa disposição nesse sentido, “que, no caso, existe apenas em relação aos impostos – art. 145, § 1º, da Constituição Federal”. Não se trataria, portanto, *a priori*, de limite para o estabelecimento do montante a pagar de todo e qualquer tributo.

Por fim, destaca ANDRÉA M. DARZÉ que questionamentos quanto a forma e limites a graduação do objeto da prestação (base de cálculo e alíquota) “permanecem sem respostas diante da vaguidade do texto constitucional”⁵⁸⁰. No entanto, o que não se pode perder de vista é que “o sujeito passivo apenas deverá contribuir para os cofres públicos de acordo com o tamanho econômico do próprio evento realizado”⁵⁸¹.

Pois bem. Contextualizando o pensamento dessa autora às distinções feitas por MARÇAL JUSTEN FILHO, é possível concluir que, para ANDRÉA M. DARZÉ o princípio da capacidade contributiva seria limitador do critério material do antecedente, bem como do critério quantitativo do consequente, mais especificamente, da base de cálculo – aspecto mensurador da situação economicamente apreciável posta na hipótese de incidência tributária. Seria, portanto, pelo exame desses elementos da

⁵⁷⁹ Ibidem, ibidem.

⁵⁸⁰ Ibidem, p. 50. Em que pese, realmente inexistir balizas objetivas quanto a tais limitações, há nortes axiológicos que não deixam de desempenhar o papel de limitações mínimas e máximas. Referimo-nos aos princípios do mínimo existencial (limite mínimo) e da vedação ao confisco (limite máximo).

⁵⁸¹ Ibidem, ibidem.

norma de incidência que eventual ofensa ao princípio da capacidade contributiva seria denunciada.

Já quanto a conceituação de capacidade contributiva enquanto condicionante a escolha do sujeito passivo da relação jurídico-tributária – terceira acepção semântica do termo, relativa ao mandamento, nas lições de MARÇAL JUSTEN FILHO-, ANDRÉA M. DARZÉ, assim como MARIA RITA FERRAGUT e PAULO DE BARROS CARVALHO, sustentam que na Constituição não existe prescrição constitucional definindo quem deva ser o sujeito passivo da obrigação tributária.

Consoante PAULO DE BARROS CARVALHO não existe prescrição constitucional definindo o sujeito passivo da obrigação tributária, razão pela qual poderia o legislador apreender pessoa estranha ao suporte factual do antecedente da regra-matriz, para fazer dela responsável pela prestação. Tal apreensão, porém, estaria limitada por dois fatores “exógenos”, quais sejam: os próprios limites da outorga de competência e o grau de relacionamento com o evento fático.

A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte alude a um evento, deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária. Em cada um dos eventos eleitos para compor a hipótese da regra-matriz de incidência, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal, com a ocorrência objetiva, e passa a chama-lo de “contribuinte”, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo.

Em algumas oportunidades, outras pessoas, que mantiveram uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica, poderão ser escolhidas para, na condição de responsáveis, substitutos ou solidários pelo crédito tributário, responderem, em caráter supletivo, ao adimplemento da prestação. A obrigação tributária, entretanto, só se instaurará com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, limite constitucional da competência do legislador tributário. Em

consequência, somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação [direta ou indireta] com o fato praticado⁵⁸².

ANDRÉA M. DARZÉ afirma que após investigar as normas constitucionais, permanece “sem conseguir identificar qualquer prescrição fixando o sujeito obrigado ao pagamento do tributo” e, “muito menos estabelecendo que este deva, necessariamente, coincidir com a pessoa que realiza o evento descrito hipoteticamente na regra-matriz de incidência”⁵⁸³. Prossegue a autora salientando que

O que a Constituição prevê, e somente nos casos em que discrimina materialidades, são os fatos passíveis de tributação, não indicando, mesmo nessas circunstâncias, as pessoas que deverão integrar o critério pessoal, seja na condição de sujeito ativo, seja como sujeito passivo.

(...)

Ao menos no direito positivo brasileiro, não conseguimos visualizar fundamentos para conferir à descrição abstrata do fato tributário a qualidade de condição suficiente para a imediata identificação das notas do sujeito passivo do tributo. A ênfase negativa, entretanto, não pode ser tomada como equivalente de liberdade ampla e irrestrita da pessoa política para dispor sobre este tema.

Especialmente no Brasil, a Carta Maior é extremamente analítica, definindo uma espécie de planta fundamental do sistema tributário, (...). Se pensarmos nos efeitos da imposição tributária, tocando direitos e garantias individuais, como o direito da propriedade, sem olvidar dos valores específicos como os princípios da capacidade contributiva e da vedação à instituição de tributos com efeitos de confisco, veremos que, apesar de existente, é muito tênue o espaço de manobra do legislador infraconstitucional para a escolha dos sujeitos passivos tributários⁵⁸⁴.

⁵⁸² CARVALHO, PAULO de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 630-632.

⁵⁸³ DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 77.

⁵⁸⁴ Ibidem, p. 77-79.

MARIA RITA FERRAGUT é mais contundente, defendendo – em tópico específico de sua obra -, a inexistência de previsão constitucional do sujeito passivo:

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infra-constitucional.

Tome-se como exemplo o ITBI: o artigo 156, II, da Constituição, não estabelece quem deva ser contemplado pela lei como contribuinte, vale dizer, se o alienante do bem imóvel ou o adquirente. A Carta Magna prevê apenas a materialidade passível de tributação, e a competência dos Municípios para tributá-las.

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.

São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição.

O segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o pólo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra”⁵⁸⁵.

Assim também compreendemos. É dizer, o princípio da capacidade contributiva, a nosso ver, é limitação voltada a repercussão do tributo, e não a escolha do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Por ser princípio-valor cujo critério de aferição, consoante nosso sistema constitucional-tributário, é a própria realização do fato signo presuntivo de riqueza – e conseguinte apreensão de percentual de tal

⁵⁸⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, p. 30-31

riqueza manifestada -, condiciona a escolha do critério material do antecedente, e, consequentemente, do critério quantitativo – notadamente a base de cálculo - da regra-matriz de incidência tributária. A pessoa realizadora de referido fato jurídico denotador de capacidade contributiva, e que demonstra, por conseguinte, aptidão para suportar o ônus fiscal, pode ou não ser conduzido a sujeito passivo da relação jurídica tributária, inexistindo qualquer exigência constitucional a tanto.

Parece corroborar esse entendimento o quanto disposto no art. 126 do CTN. Elucidativo, neste ponto, lembrarmos o quanto afirmado acerca da capacidade de ser sujeito passivo, isto é, de integrar uma relação jurídica tributária e a capacidade de realizar o fato previsto no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Naquele momento (item 2.2.1.5) destacamos que o disposto no art. 126 do CTN refere-se apenas a escolha do critério pessoal do antecedente, posto que, à sujeição passiva tributária (do consequente) aplicar-se-iam as regras jurídicas regentes de toda e qualquer obrigação jurídica. Assim, entes sem personalidade jurídica apesar de aptos a realizarem o fato jurídico tributário, e portanto, integrarem o critério pessoal do antecedente, não detêm capacidade de serem sujeitos passivos, não integrando, em momento algum a obrigação jurídica tributária. Logo, nesses casos, seria juridicamente impossível ao destinatário constitucional (ou legal) compor a relação jurídica tributária, por faltar-lhe capacidade de ser sujeito passivo⁵⁸⁶.

Feito esse parêntese, e retornando às lições de ANDRÉA M. DARZÉ e MARIA RITA FERRAGUT, há de se pontuar que o fato de não ser a capacidade contributiva princípio limitador à escolha dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária não

⁵⁸⁶ Em sentido semelhante, ANDRÉA M. DARZÉ destaca que o disposto no art. 126 do CTN reforça o argumento de que inexistem prescrições constitucionais fixando o sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou estabelecendo que este deva coincidir com a pessoa que realizou o evento descrito na hipótese de incidência:

“Reforça este entendimento a regra estampada no artigo 126, do CTN, segundo o qual, independentemente da personalidade jurídica, estão habilitadas a promover a realização do fato jurídico tributário, ou participar do seu acontecimento, aquelas pessoas indicadas pelo legislador na hipótese da regra-matriz de incidência dos tributos. Segundo o Código, essas pessoas seriam portadoras da, impropriamente, denominada capacidade tributária passiva. Isso, todavia, não se estende de forma absoluta aos sujeitos passivos tributários. Relativamente a esses, a personalidade jurídica é, em regra, traço inafastável. Mesmo nas poucas exceções em que não se exige personalidade jurídica para figurar como devedor dos tributos, é necessário, no mínimo, que se trate de ente dotado de autonomia patrimonial e capaz de adquirir e transferir direitos e obrigações, ou seja, que possua capacidade processual (como ocorre, por exemplo, em relação aos fundos, cooperativas, etc). Afinal, somente assim é possível imprimir coatividade às aspirações fazendárias” – DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 77.

significa plena liberdade ao legislador infraconstitucional. Há inúmeros outros princípios que devem ser observados, restringindo em larga medida os possíveis responsáveis tributários. Mencionam, por exemplo, as referidas autoras, o direito de propriedade, o princípio da vedação a tributação com efeitos de confisco. Salientam que se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com os quais (fatos) não detivessem qualquer vínculo (ainda que indireto), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, e, portanto, ofensivo ao direito de propriedade, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado (responsável) e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto⁵⁸⁷.

Ousamos, nesse momento, avançar um pouco mais relativamente às reflexões dessas autoras. Compreendemos que, apesar do princípio da capacidade contributiva não ser limitador direto à escolha dos sujeitos passivos da relação jurídica obrigacional tributária, sua observância acaba, sim, por condicioná-la, ainda que de forma indireta.

Consoante assentado linhas atrás, a observância do princípio da capacidade contributiva perpassa pela realização do fato signo presuntivo de riqueza previsto no antecedente da norma de incidência tributária (capacidade em sentido objetivo), e conseguinte apreensão de parte desta riqueza manifestada (previsão de base de cálculo àquela materialidade compatível). Dessa forma, é sobre essa riqueza manifestada que o Estado pode legitimamente deter pretensões. Logo, só pode ser chamado a adimplir para com o débito tributário aqueles que detêm a possibilidade de verter tal riqueza aos cofres públicos (pessoas vinculadas, ainda que indiretamente, ao fato jurídico tributário), ou, ao menos, de exigir que tais valores (riqueza) sejam vertidos. Pontue-se que essa última hipótese fundamenta-se no que LEANDRO PAULSEN denomina capacidade colaborativa, e antes dele MARÇAL JUSTEN FILHO de dever de colaborar com o Estado⁵⁸⁸.

⁵⁸⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, p. 38. No mesmo sentido, DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 79-80.

⁵⁸⁸ No mesmo sentido BETINA TREIGER GRUPENMACHER destaca que “a responsabilização de terceiro pelo pagamento de tributo é um eficiente instrumento para evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação tributária”. GRILO, Fábio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andréia Ribeiro da. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ANOTADO. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 333.

Consoante pontuado por MARÇAL JUSTEN FILHO a “hipótese de incidência” da norma de responsabilidade “descreve, em sua materialidade, uma situação-base em que um sujeito encontra-se em relação de poder (...) com o cumprimento do dever tributário que recai sobre outrem”⁵⁸⁹. É dizer, o responsável tributário encontrar-se-ia em uma situação de poder, consistente na possibilidade de exigir o “adimplemento do dever tributário já existente por parte do sujeito passivo tributário”⁵⁹⁰. Esclarece que tal situação de poder não pode ser “fabricada” pela própria norma que estabelece a responsabilidade tributária, devendo ser pré-existente em razão de outras normas jurídicas ou circunstâncias. E, acrescenta referido autor que “O máximo que a norma tributária pode é estabelecer que quem se encontrar na titularidade de uma situação de poder nesses moldes tem o dever jurídico (tributário) de exercitá-lo”⁵⁹¹. E, o fundamento jurídico que autoriza tal exigência, sob pena de responder pelo débito tributário, “está, em última análise, na regra implícita de que a nenhum convivente em sociedade é dado furtar-se a colaborar com o Estado”⁵⁹².

LEANDRO PAULSEN dedicou uma obra inteira ao que denominou princípio da “capacidade colaborativa”. Suas reflexões foram feitas de forma geral, a fim de erigir uma diretriz interpretativa de legitimação (ou não) aos inúmeros deveres instrumentais impostos aos contribuintes – e que, dia a dia, são ampliados -, bem como ao estabelecimento das hipóteses de substituições e responsabilidades tributárias. Constatando que por ser a República Federativa Brasileira um Estado Social de Direito, em que o dever de solidariedade social está presente, a tributação deve ser vista como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos. Em tal contexto, o “exercício da tributação” exige “ampla colaboração dos cidadãos”⁵⁹³, isto é, as obrigações tributárias “não se limitam à contribuição de cada um conforme sua capacidade contributiva”⁵⁹⁴, mas envolvem “também, a colaboração das pessoas em um sentido mais amplo de cooperação, ajuda, auxílio, requerendo que concorram para a efetividade da tributação”⁵⁹⁵. Prossegue referido autor esclarecendo que

⁵⁸⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária, p. 294.

⁵⁹⁰ Ibidem, ibidem.

⁵⁹¹ Ibidem, ibidem.

⁵⁹² Ibidem, p. 295.

⁵⁹³ PAULSEN, Leandro. Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 28

⁵⁹⁴ Ibidem, ibidem.

⁵⁹⁵ Ibidem, ibidem.

A capacidade de colaboração revela-se pela possibilidade fática de atuar em prol da tributação, colaborando para seu sucesso. (...)

A tributação tem de cumprir sua finalidade arrecadatória, fazendo com que sejam efetivamente vertidos aos cofres públicos os tributos instituídos por lei. (...)

A capacidade de colaboração é a possibilidade que cada pessoa tem de agir para a realização desse fim. Por certo que não se deve impor às pessoas que assumam toda a responsabilidade pela tributação, porquanto o fisco, enquanto credor, tem o direito, o dever e as prerrogativas para realizar as atividades de fiscalização e de cobrança dos tributos. O que se pode impor às pessoas é que na medida de suas possibilidades, atuem em cumprimento às obrigações que a legislação lhe impõe⁵⁹⁶. (Grifou-se)

Preocupação recorrente em doutrina, e trazida pelo autor, é quanto aos limites à instituição desses deveres de colaboração. Nas palavras de LEANDRO PAULSEN, “A instituição, cada vez maior em número, de obrigações acessórias, de substituição e responsabilidades tributárias impostas a quem não é contribuinte” tem gerado crescente preocupação “quanto aos lindes do que é devido, razoável e proporcional nessa matéria”. Entende o autor que o “princípio da concordância prática ou da harmonização” aparece como ferramental útil e adequado. Sustenta, então, que, para se aferir a razoabilidade ou proporcionalidade dos deveres de cooperação impingidos, é necessário que os bens (ou valores) jurídicos eventualmente colidentes, sejam *in concreto* reciprocamente limitados e condicionados⁵⁹⁷. Em suma, consoante o magistério de LEANDRO PAULSEN, as hipóteses de responsabilidade tributária devem ter em conta a real possibilidade de os responsáveis “colaborarem” para o sucesso da tributação. E, essa real possibilidade está atrelada a ideia de razoabilidade e proporcionalidade da exigência.

À guisa de conclusão do presente tópico, deixamos assente nosso entendimento de que o princípio da capacidade contributiva em que pese limitar, de forma direta, apenas a escolha da materialidade da hipótese de incidência, assim

⁵⁹⁶ Ibidem, p. 40-43.

⁵⁹⁷ Ibidem, p. 44-47.

como da base de cálculo àquela afeta, acaba por indiretamente repercutir no universo de “sujeitos passivos” aptos a integrarem o critério pessoal do consequente da regra-matriz. Destarte, tendo em vista a concretização daquele princípio (capacidade contributiva), que se dá pela apreensão, pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, de parcela daquela riqueza manifestada, apenas os sujeitos aptos a verterem tais valores aos cofres públicos, ou ao menos que detenham a possibilidade (“situação-base de poder”) de exigirem tal adimplemento, podem ser chamados a integrarem o polo passivo da referida obrigação.

3.2.2.2 Princípio da vedação à tributação com efeitos de confisco

O princípio de vedação à tributação com efeitos confiscatórios, denominado impropriamente de “princípio do não-confisco”, têm previsão expressa no art. 150, IV da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

A comunidade jurídica posiciona-se, em uníssono, no sentido de que referido princípio impede a elevação excessiva da carga tributária a ponto de apreender, ainda que de forma indireta, toda a manifestação de riqueza denotada pelo fato jurídico tributário. Nesse sentido, ALIOMAR BALEEIRO salienta que tributo confiscatório seria aquele que “absorve parte considerável do valor da propriedade, aniquila a empresa ou impede o exercício da atividade lícita e moral”⁵⁹⁸.

⁵⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 564.

Intuitivo reconhecer, portanto, que a atuação do legislador em desrespeito aos limites impostos pela capacidade contributiva equivale, em última análise, à instituição de um tributo com efeitos de confisco. Trata-se, portanto, de princípios (o da capacidade contributiva e o da vedação a tributação com efeitos de confisco) complementares que, simultaneamente, limitam a atividade estatal de criação e majoração de tributos. Consoante magistério de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais. Também a norma constitucional que proíbe “utilizar tributo com efeito de confisco” (art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a “riqueza tributável” dos contribuintes. (...) Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional, etc.⁵⁹⁹

Se a definição do seu conceito não desperta maiores divergências, este consenso praticamente desaparece quando se trata da fixação de suas linhas demarcatórias, que divise o que é confisco do que não o é, principalmente quando o intérprete depara-se com outros princípios igualmente prestigiados pela Constituição (tais como o da seletividade, progressividade, o fim social da propriedade, etc.), e que com o princípio ora em comento devem ser sopesados. Não por outra razão, há quem defenda que a vedação ao confisco pertenceria a categoria dos conceitos indeterminados⁶⁰⁰.

⁵⁹⁹ CARRAZZA, Op. cit., p.572.

⁶⁰⁰ “(...) a vedação de tributo confiscatório que erige *status negativus libertatis*, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério do prudente juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não confiscatória”. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 56.

Nas palavras de ANDRÉA M. DARZÉ, “doutrina e jurisprudência”⁶⁰¹ ainda engatinham, estando pendente a elaboração de uma teoria jurídica que apresente

⁶⁰¹ Exceção feita no que tange ao limite das multas tributária, em que a jurisprudência brasileira vem consolidando o teto de 100% sobre o valor do tributo: Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, assim do (fls. 157): “APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CERCEAMENTO DE DEFESA NA VIA ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA. CREDITAMENTO DE ICMS. DESCABIMENTO. MULTA FISCAL. infração MATERIAL QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO. PERCENTUAL DE 120%. REDUÇÃO PARA 100% EM FACE DE ORIENTAÇÃO DO STF. 1. Intempestiva a defesa administrativa, impossível falar em cerceamento de defesa pelo não julgamento do mérito. O tão-só fato de o Protocolo Geral da Fazenda Estadual ter recebido a impugnação não retira da Administração Pública a possibilidade de indeferir tal pretensão, diante da constatação da intempestividade, nos exatos termos do que dispõe o art. 38, II, da Lei 6.537/73. Até porque, o mero recebimento de requerimento, petição ou recurso não confere ao administrado nada além do direito de receber uma resposta a esse pleito, de mérito ou não. 2. Inviável o pleito de creditamento/abatimento do ICMS pago quando da realização de compras/entradas de mercadoria nos meses objeto da autuação, porquanto as notas fiscais juntadas com a inicial não servem para comprovar que, de fato, tem direito ao pretendido creditamento e de que, caso exista tal crédito, ele já não tenha sido abatido pela Fazenda Estadual. 3. Tendo havido sonegação de ICMS, a natureza da infração praticada é material qualificada e não material básica, nos exatos termos do que dispõem os arts. 7º, I, e 8º, I, h, da Lei nº 6.537/73. 4. No julgamento do RE nº 657.372/RS, o STF considerou confiscatórias as multas fiscais superiores a 100%, cabendo, portanto, em adequação ao entendimento da Suprema Corte, afastar o excesso praticado pela Fazenda Estadual e reduzir a multa para 100% sobre o valor do tributo devido. APELAÇÃO PROVIDA EM PARTE. O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação ao artigo 150, VI, da Carta. Sustenta, em síntese, que não se pode afirmar que é irrazoável ou desproporcional multa de 120% sobre o valor do ICMS para infrações tributárias mais graves. A decisão agravada negou seguimento ao recurso sob o fundamento de que o Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que contraria a proibição do confisco a aplicação de multas que superam o valor do tributo”. Em sede de agravo, a parte reitera os argumentos antes deduzidos em sede de recurso extraordinário e sustenta que a decisão ora agravada usurpou a competência da Suprema Corte, uma vez que o Tribunal de origem deveria restringir-se à análise de requisitos formais de admissibilidade. A pretensão não merece acolhida, na medida em que o acórdão recorrido está alinhado com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com efeito, no que tange ao valor máximo das multas fiscais, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Nesse sentido, confirmam-se os precedentes a seguir: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003). 2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 400.927-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki) “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III Agravo regimental improvido. (RE 748.257-AgR Ricardo Lewandowski) Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido, uma vez ter consignado o seguinte: “Acontece que, recentemente, no julgamento do RE nº 657.372/RS, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, o Supremo Tribunal Federal considerou confiscatórias as multas fiscais superiores a 100%, cabendo, portanto, em adequação ao entendimento da Suprema Corte, afastar o excesso praticado pela Fazenda Estadual e reduzir a multa para 100% sobre o valor do tributo devido.” Diante do exposto, com base no art. 544, § 4º, II, b, do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF,

critérios objetivos para a identificação dos contornos do confisco”⁶⁰². PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece, nesse ponto, que essas dificuldades em se estabelecer parâmetros para a lícita fixação da carga tributária não é unicamente do ordenamento brasileiro, sendo tema que atormenta a comunidade jurídica de forma geral:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina ainda está por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudências pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectiva para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (...).

Intricado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso⁶⁰³.

ALIOMAR BALEEIRO sentenciara tratar-se tal delimitação de “problema insolúvel, sobre base científica”⁶⁰⁴. Prossegue referido autor, sustentando que tal “solução há de ser sempre política, segundo estimativas aproximativas do legislador, guiado até certo ponto pelas possibilidades técnicas em cada caso”⁶⁰⁵. De fato, é muito tênue a linha que separa o tolerável do não tolerável. E, como se isso não bastasse,

conheço do agravo para negar-lhe provimento. Publique-se. Brasília, 26 de setembro de 2014. Ministro Luís Roberto Barroso Relator (STF - ARE: 836828 RS, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 26/09/2014, Data de Publicação: DJe-193 DIVULG 02/10/2014 PUBLIC 03/10/2014).

⁶⁰² DARZÉ, Andrea M. Op. cit., p. 55.

⁶⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 180-181.

⁶⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 21^a ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 352-353. Apud: DARZÉ, Andrea M. Op. cit., p.56.

⁶⁰⁵ Ibidem.

outras nuances intensificam as dúvidas, confusões e inconsistências que o tema suscita.

Referimo-nos, por exemplo, ao fato de conviver, no sistema jurídico pátrio, a vedação genérica de confisco, *pari passu*, com a previsão expressa autorizando a tributação excessiva em casos específicos. É o caso do estabelecimento de alíquotas progressivas do IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, e do ITR – Imposto sobre a Propriedade Rural (art. 182, § 4º, II, da CF); ou ainda da majoração da carga tributária de ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços, e do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados em razão inversa à essencialidade das mercadorias ou dos serviços adquiridos.

Referimo-nos ainda, e ao que nos interessa mais de perto, às hipóteses de repercussão jurídica do ônus tributário. Definimos, conjuntamente a ANDRÉA M. DARZÉ “repercussão jurídica como norma de direito positivo que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir o impacto financeiro do tributo, a ser por ele pago, à pessoa que realizou o fato tributário”⁶⁰⁶. Pois bem, indaga-se se estaria o legislador autorizado a desprestigiar o princípio da vedação a tributação com efeitos de confisco pela simples circunstância de a obrigação tributária ser imputada a terceiro.

E, a resposta parece ser negativa. Consoante salientado, trata-se o presente princípio da contra face do princípio da capacidade contributiva, é dizer, o desrespeito a esse (da capacidade contributiva), acaba, em última análise, em ofensa àquele (vedação a tributação confiscatória). Partindo da premissa fixada no item antecedente, em que afirmado que a observância ao princípio da capacidade contributiva equivale a assegurar a tributação sobre a riqueza efetivamente manifestada, observância esta que limita⁶⁰⁷, inclusive, a escolha dos responsáveis tributários, parece intuitivo concluir que, nesse ponto e de forma semelhante, é sobre essa riqueza manifestada que o princípio volta-se.

Em outras palavras, em consonância ao princípio da capacidade contributiva, apenas fatos-signos presuntivos de riqueza podem ser objeto de tributação, da

⁶⁰⁶ DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 60.

⁶⁰⁷ Limitação essa indireta, reitere-se.

mesma forma que é sobre parcela da riqueza manifestada com a realização do fato previsto na hipótese de incidência que a tributação, para ser legítima, se volta. Assim, sustentou-se que apenas terceiros que se encontrem em situações de poder tal aptas a verterem tais valores (parcela de riqueza) aos cofres públicos, ou ao menos que detenham a possibilidade (“situação-base de poder”) de exigirem tal adimplemento, podem ser chamados a integrarem a relação jurídica tributária como responsáveis. A observância ao princípio da vedação a tributação com efeitos confiscatórios, por outro lado, têm por foco limitar o *quantum* da riqueza manifestada por esse fato jurídico tributário pode ser apreendido pelo Estado, em nada excepcionando a limitação já imposta pelo princípio da capacidade contributiva, senão, ao contrário, reforçando referido princípio.

3.2.2.2.3 Princípio da legalidade. Reserva de Lei Complementar para o trato do tema?

Regra geral, o veículo introdutor de comandos inaugurais no sistema de direito positivo há de ser sempre a lei (art. 5º, II, da CF). O princípio da estrita legalidade tributária, a seu turno, acresce rigores procedimentais em matéria tributária, exigindo que a lei instituidora do tributo delineie todos os contornos da norma tributária em sentido estrito. É dizer, a lei instituidora do tributo, bem como a que o majore (art. 150, I, da CF), deve prescrever tanto os elementos que compõem a descrição do fato jurídico, como os dados que integram a relação obrigacional.

A Constituição, portanto, exige edição de lei (em sentido estrito) para dispor sobre quaisquer dos critérios que formam a regra-matriz de incidência tributária, o que, obviamente, inclui a sujeição passiva tributária. Ocorre, no entanto que, relativamente a organização do Sistema Tributário Nacional, o legislador constituinte exigiu, para o trato de algumas matérias, o veículo lei complementar. ANDRÉA M. DARZÉ afirma que:

Nesses casos, o que se percebe é que o constituinte, antecipando problemas de interpretação e aplicação de seus próprios comandos, delegou ao

legislador complementar a permissão para desdobrar seus enunciados sobre outorga de competência, reescrevendo em termos mais complexos o que foi tratado de forma simplificada, o que, em última instância, robustece a regulação da atividade legislativa ordinária⁶⁰⁸

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao tratar sobre o papel da lei complementar no sistema do direito positivo tributário, assim se posiciona:

A lei complementar cumpre, em matéria tributária, relevante papel de mecanismo de ajuste regulando a produção legislativa ordinária em sintonia com mandamentos supremos da Constituição da República. A legislação complementar opera, invariavelmente, de dois modos (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, introduzindo aqueles preceitos que regulam as limitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas; e (ii) como veículo deliberadamente escolhido pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias. O conteúdo de tais considerações força-nos a concluir que o constituinte a elegeu como veículo apto a regular, de forma minuciosa, as várias outorgas de competência atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, sempre que os elevados valores do Texto Supremo estiverem em jogo⁶⁰⁹.

No que se refere ao objeto deste estudo, a Constituição de 1988 reservou ao veículo “lei complementar” a competência para regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), o que pode, obviamente, envolver disposições sobre responsabilidade tributária. Outrossim, foi categórica em prescrever, em seu art. 146, III, ‘a’, a necessidade de lei complementar para “estabelecer” normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Ainda, previu em seu art. 146, III, ‘b’ que

⁶⁰⁸ DARZÉ, Andrea M. Op. cit., p. 62.

⁶⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 62, out./dez.1993,

competiria a lei complementar estabelecer normas gerais, em matéria tributária, especialmente sobre ‘obrigação’, o que englobaria a sujeição passiva tributária – elemento integrante daquela (obrigação). Não bastassem esses dispositivos, o legislador constituinte ainda previu, no art. 155, § 2º, XII, ‘a’ e ‘b’ da Carta Federal, relativamente ao ICMS, a necessidade de lei complementar “definir seus contribuintes”, bem como “dispor sobre substituição tributária”.

Portanto, talvez a questão mais importante a ser enfrentada, para o prosseguimento do presente estudo, é quanto a reserva de lei complementar para o trato da matéria de responsabilidade tributária. Mais especificamente, a pergunta a ser respondida é se a matéria relativa a responsabilidade tributária, inclusive o estabelecimento de suas hipóteses, só poderia ser tratada por esse veículo normativo.

Pois bem. É assente em doutrina que a Carta Política de 1988 reservaria, sim, à lei complementar a veiculação de enunciados prescritivos regentes da responsabilidade tributária. DANIEL MONTEIRO PEIXOTO defende que:

O tema responsabilidade tributária enquadra-se no espectro semântico do art. 146 da CF, visto que o seu tratamento por norma geral de direito tributário cumpre dois parâmetros de harmonização do sistema tributário brasileiro: um positivo, consistente no oferecimento de regras de responsabilização aplicáveis de imediato por quaisquer dos entes federativos, independentemente de possuírem lei ordinária específica (ex.: arts. 129 a 135 do CTN), outro de cunho negativo, ao impedir que sejam criadas hipóteses de responsabilização de modo descontraído entre os diversos entes políticos que compõem a Federação brasileira

(...)

Mesmo a literalidade do art. 146, III, b, da CF, inclui dentre os temas de lei complementar o estabelecimento de normas gerais sobre obrigação tributária. (...).

Como se sabe, a obrigação tributária principal é o vínculo relacional que liga sujeito ativo (pessoa encarregada da arrecadação do tributo) e sujeito passivo (aquele que deverá pagar). Por sua vez, a sujeição passiva se desdobra nas modalidades contribuinte e responsável, conforme esclarece e disciplina o art. 121 do CTN. *Desse modo, ‘responsabilidade tributária’ é subtema do*

*gênero obrigação tributária e, portanto, deve ser disciplinado pelo veículo lei complementar*⁶¹⁰. (Grifou-se)

Em sentido semelhante, MARY ELBE GOMES QUEIROZ e ELMO QUEIROZ lecionam que:

O problema proposto neste estudo, acerca da possibilidade do art. 50 do CC poder ser invocado para responsabilizar terceiro no âmbito tributário, só pode ser solucionado com a interpretação e acatamento e sob a luz deste mandamento constitucional: “CRFB/88. Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...), b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

Logo, como o art. 50 do CC prevê uma forma legal para que, nos casos de abuso, obrigações seja estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica, então está dispondo sobre *obrigação*; portanto, se invocado na seara tributária estaria invadindo o campo normativo exclusivo da lei complementar e violando as disposições da alínea b do inciso III do art. 146 da CRFB; motivo pelo qual o art. 50 do CC é imprestável para fins tributários.

A norma contida no art. 50 do CC, portanto, que versa sobre responsabilidade, uma das dimensões da obrigação, só seria aplicável no Direito Tributário se seu conteúdo estivesse disposto em lei complementar; (...) ⁶¹¹.

Já RENATO LOPES BECHO tem entendimento em todo distinto, isto é, sustenta que o legislador ordinário pode sim estabelecer normas sobre

⁶¹⁰ PEIXOTO, Daniela Monteiro. Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 245-246

⁶¹¹ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes; QUEIROZ, Elmo. Da (im)possibilidade da responsabilização tributária via desconsideração do art. 50 do Código Civil. In: QUEIROZ, Mary Elbe de; BENÍCIO JUNIOR, Benedicto Celso (coord). Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p. 372-373

responsabilidade tributária, desde que observe os limites impostos na legislação complementar de normas gerais. Nas palavras desse autor:

Todavia, não estão no CTN todas as hipóteses legais de responsabilização tributária. Conforme consta do citado dispositivo, o legislador ordinário poderá estabelecer as regras de responsabilização, desde que respeite o limite contido no art. 128 do Código: vinculação com o fato gerador⁶¹²

Fazendo coro a esse último entendimento, SACHA CALMON NAVARRO COELHO esclarece que:

Na sistemática do Digesto Tributário, o termo responsabilidade abarca as hipóteses de *transferência* e *substituição*, sujeitas a idênticos critérios de permissividade jurídica.

A primeira conclusão a tirar é a de que o CTN não esgotou o assunto. Os arts. 129 a 138 tratam dos grupos mais importantes da responsabilidade por 'transferência' (sucessão, terceiros, etc.). As palavras inaugurais do art. 128 – 'Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir...' - evidenciam que outras espécies, principalmente as de substituição, podem ser instituídas pela legislação ordinária das pessoas políticas da federação. A lei a que se refere o CTN no art. 128 será federal, estadual ou municipal, conforme seja o caso e o interesse⁶¹³

Prossegue ainda, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, esclarecendo que:

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de

⁶¹² BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros. CTN, Arts. 134 e 135, p. 42.

⁶¹³ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). 4^a ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão⁶¹⁴

O embate doutrinário, nesse ponto, parece ser quanto a interpretação dada ao art. 146 - notadamente ao seu inciso III, “b” - da Constituição Federal. Referido dispositivo estabelece que a lei complementar caberá estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária. Como vimos, aqueles que sustentam que “responsabilidade tributária” é tema afeto à reserva de lei complementar argumentam que sujeição passiva, por ser um dos polos da relação jurídica obrigacional tributária, está inserta na expressão “obrigação”.

Em que pese a força desse argumento, entendo-o dissonante a uma compreensão sistemática dos dispositivos constitucionais. Acerca do assunto, já denunciara SOUTO MAIOR BORGES que

Embora a interpretação sistemática seja a sua favorita, na análise do art. 146, III, da CF, a doutrina não se mostra coerente com essa perspectiva. (...). Mas é assim topicamente (só ele) que o art. 146 vem sendo interpretado pelas correntes dicotômica e tricotômica, em entrechoque inconciliável. Para este estudo, contexto é na CF, não só o art. 48, I, mas também, o art. 24. (...) ⁶¹⁵.

Destarte, o sentido e alcance do disposto no art. 146 da Carta Política de 1988 – notadamente em seus incisos II e III -, só pode ser adequadamente construído quando sopesado com os demais preceitos constitucionais regentes do assunto. Resgataremos, aqui, o quanto dito no capítulo precedente acerca do contexto em que inserto o mencionado art. 146 da CF, e, portanto, sob quais luzes há o mesmo de ser interpretado. Naquele momento, firmamos nosso posicionamento relativamente à função desempenhada pela lei complementar na organização do Sistema Tributário Nacional: de veiculadora de “normas gerais”, isto é, de normas sobre normas.

⁶¹⁴ Ibidem, p. 296.

⁶¹⁵ BORGES, José Souto Maior. Sobre o Todo e suas Partes no Sistema Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, nov. 2013, p. 115-116

Estabelecidas as características fundamentais a um Estado Federal, opção expressa da nossa Constituição, focamos nosso olhar sobre aquela que estrutura, e mantém, tal forma de Estado: repartição de competências tributárias. E, nesse cenário, a interpretação do art. 146 da CF não pode estar dissociada do todo, mais especificamente do art. 24, e do 48, I, ambos da Constituição, bem como das diretrizes axiológicas estabelecidas pelo princípio federativo.

O que queremos deixar, desde já, esclarecido é que a interpretação do art. 146 da Constituição Federal, mais especificamente dos limites das normas gerais tributárias, apesar de suscitar inúmeras controvérsias em doutrina, insere-se no contexto de repartição constitucional de competência. Isto é, o que não podemos perder de vista é que estamos tratando, em última análise, de delimitação de competência, delimitação esta realizada no âmbito de uma Federação.

No Brasil, a competência legislativa é dividida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma complexa, posto que além de se estabelecerem áreas de competência privativa ou exclusiva de cada ente, também se estipulam áreas comuns – de competência concorrente. Percebe-se que justamente por todos os entes federativos serem dotados de competência legislativa (descentralização política esta característica desta forma de Estado), privativas, exclusivas ou concorrentes, principalmente neste último caso, há uma enorme possibilidade de prescrições dissonantes entre eles. Assim, apesar de ser característica marcante dos sistemas federativos mencionada descentralização política, há a necessidade de existência de um instrumento voltado a equilibrar as mazelas que tal forma de organização possivelmente gere⁶¹⁶. E, é neste ponto que ganham relevância as normas gerais, enunciados legislativos que têm por função precípua a centralização normativa mínima, harmonizadora do sistema, dentro de um Estado descentralizado. E, na seara tributária, as leis complementares⁶¹⁷ seriam os instrumentos, por excelência, vocacionados a veicularem ditas normas gerais.

⁶¹⁶ MOURA, Frederico Araújo Seabra. Lei Complementar Tributária, p. 117.

⁶¹⁷ Destaque-se que as normas gerais, preceitos legislativos que têm por função precípua a centralização normativa mínima, harmonizadora do sistema, dentro de um Estado cujas competências são repartidas entre os entes federados, regra geral são veiculadas por lei ordinária (Lei de Licitações, por exemplo). Ocorre que, em matéria tributária, dada sua relevância a própria manutenção da estrutura federativa, optou o constituinte por exigir esse instrumento mais rígido como veiculador dessas normas gerais.

Pois bem, centrando-nos na chamada competência concorrente, estabelece o art. 24⁶¹⁸ da Constituição Federal, uma série de matérias afetas a dita competência. Dentre elas, a matéria tributária. Estabelecem os parágrafos 1º e 2º do referido artigo que, em se tratando de competência concorrentes, à União caberá o estabelecimento das normas de caráter geral, restando aos Estados a chamada competência suplementar – competência essa que visa particularizar, especificar o tratamento genérico dado pelas normas gerais. Nesse sentido, reitera-se as lições de CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, para quem “(...) o exercício da competência concorrente pelo Estado-membro aperfeiçoa-se pela suplementação da matéria cuidada, em sua generalidade, pela União (...)”, e destaca que o que pode “(...) ser suplementado é aquilo que especifica, singulariza o tratamento às peculiaridades dos interesses e condições dos diversos Estados-membros (...)”⁶¹⁹.

De outro lado, observa-se que os parágrafos 3º e 4º do artigo 24 estabelecem a chamada competência supletiva, prevendo que na ausência de norma geral, os Estados exercerão sua competência legislativa plena⁶²⁰. Destaque-se que tal competência supletiva, totalmente diversa da suplementar – que é competência exercida à luz de normas gerais-, advém da inexistência de normas gerais, suprimindo essa omissão da União.

Todo esse cenário normativo está em consonância ao art. 146 da Constituição, dispositivo que determina as matérias tributárias sujeitas a veiculação por lei complementar. E, nem, poderia ser diferente posto que a interpretação dos ditames constitucionais, como dito, há de ser depreendida do todo (a chamada

⁶¹⁸ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
(...)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário

⁶¹⁹ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. República e Federação no Brasil, traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 246

⁶²⁰ Quanto a existência de posicionamentos distintos do STF no que tange a possibilidade de exercício de tal competência supletiva pelos Estados em matéria tributária vide VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 7-31

interpretação sistemática). Desta forma, a interpretação do mencionado dispositivo constitucional (art. 146⁶²¹) não pode perder de vista o art. 24⁶²².

Consoante mencionamos linhas atrás, a matéria tributária está dentro da chamada competência concorrente dos entes federativos, de forma que cabe à União estabelecer as normas gerais e aos Estados-Membros (e Municípios) as normas suplementares (ou de aplicação) – art. 24, §§ 1º e 2º da CF. As normas gerais tributárias deverão ser veiculadas por lei complementar, exigência do art. 146 da Carta Política. Já as normas suplementares (ou de aplicação) serão introduzidas por meio de lei dos entes federais competentes.

Dito de outra forma, as normas gerais, em matéria tributária, seriam enunciados de caráter prescritivo, veiculados pela União e que devem – na maioria dos casos – ser seguidos por todas as pessoas jurídicas (pela própria União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios), quando produzirem suas normas jurídicas tributárias⁶²³. Percebe-se que, em matéria tributária, essas leis

⁶²¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

⁶²² No mesmo sentido, e trazendo mais um dispositivo constitucional (art. 48, I, CF) a corroborar o entendimento de ser as leis complementares tributárias veículos de normas de estrutura, leciona JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que: “Embora a interpretação sistemática seja a sua favorita, na análise do art. 146, III, da CF, a doutrina não se mostra coerente com essa perspectiva. (...). Mas é assim topicamente (só ele) que o art. 146 vem sendo interpretado pelas correntes dicotômica e tricotômica, em entrechoque inconciliável. Para este estudo, contexto é na CF, não só o art. 48, I, mas também, o art. 24. (...). A competência da União, instituída no art. 146 da CF, se exerce pela edição de sobrenormas gerais, no sentido subjetivo. Essa competência é atributo, no art. 48, I, que corresponde à autorização para editar leis sobre o sistema tributário: normas que são necessárias a harmonização tributária via integração do sistema em lei nacional. Editada pela União, a lei de integração do sistema tributário não é circunscrita ao campo ao campo legislativo restrito aos tributos da União, porém, amplamente, nacional. É esse o sentido subjetivo das normas gerais de direito tributário: elas são aplicáveis à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 146, III). A função integrativa das normas gerais, é, assim, harmonizadora das relações intrassistemáticas e, portanto, não deve ser hostilizada por meros preconceitos” - BORGES, José Souto Maior. Sobre o Todo e suas Partes no Sistema Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, nov. 2013, p. 115-117.

⁶²³ Posto que nesse caso, como vimos acima, há hierarquia entre essa lei complementar e as leis ordinárias dos entes federativos – já que aquela é fundamento de validade destas

complementares não são veículos de leis sobre tributação (normas de conduta), mas de leis sobre leis de tributação, normas de produção normativa (normas de estrutura). E, justamente por ser norma geral nada mais que norma sobre produção normativa, esclarecedora e/ou condicionante do exercício da competência pelos entes federativos, compartilho do entendimento de que a lei complementar tributária deteria apenas uma função⁶²⁴: estabelecer normas gerais.

Em suma, apesar do cuidado do nosso legislador constituinte em delinear (quase) exaustivamente as competências tributárias de cada ente federativo, interpretações dissonantes e potencialmente conflitantes⁶²⁵, dessa partição mesmo, por parte destes entes, assim como desarmonias legislativas altamente desagregadoras são passíveis de ocorrerem. Daí a previsão, por esse mesmo legislador, de lei complementar de normas gerais tributárias. Normas estas que, justamente nas áreas gris, passíveis de equívocos interpretativos por parte dos entes federativos, orientará o cerne de atribuições de cada uma dessas pessoas políticas (“conflito de competências”), ainda, integralizará os ditames constitucionais que estabeleçam limitações ao exercício da competência, bem como harmonizará o sistema tributário nacional, conferindo-lhe certa homogeneidade (em todo consentâneo a ideia de equilíbrio da Federação)⁶²⁶.

⁶²⁴ Destaque-se que tal raciocínio tem por pano de fundo o exercício da competência concorrente, isto é, lei complementar enquanto lei nacional, estipuladora de diretrizes básicas. É que a Constituição Federal estabeleceu casos em que a lei complementar deverá instituir tributos, caso dos empréstimos compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas – aqui, obviamente não estamos falando de normas sobre produção normativa (normas gerais).

⁶²⁵ Acerca desse assunto, JOSÉ ROBERTO VIEIRA chama a atenção quanto a inexistência, em verdade de aludidos conflitos de competência. Salienta que ante o cuidado e exaustão na partilha constitucional das competências tributárias, seus eventuais “conflitos” já encontrariam solução na própria Constituição. Daí afirmar ser impossível logicamente os chamados “conflitos de competência”. Nesse sentido, esclarece que os aludidos conflitos, a serem objeto de preocupações pela lei complementar, seriam os potenciais, em verdade, embates entre “(...) leis infraconstitucionais de mais de uma esfera de governo (...)”, a implicarem invasões de competência por parte de uma delas. No entanto, destaca que tais “conflitos de lei” só são estabelecidos por existirem conflitos de interpretações entre os entes políticos: “(...) Eis, aqui, a natureza constitucional daquilo que a doutrina versa como ‘conflitos de competência’: secundariamente, conflitos legais; primariamente, conflitos hermenêuticos”. VIEIRA, José Roberto Vieira. O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos, p. 5/6.

⁶²⁶ Neste sentido, HELENO TAVEIRA TORRES: “No Brasil, a Constituição Federal trouxe um grupo de normas muito abrangente para instituir o respectivo sistema tributário nacional, com disposições atributivas de poder de tributar, sob forma de competências, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; (...). A própria Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas ‘normas gerais de direito tributário’ como forma de: i) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, aplicando-se estritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; art. 150 VI, ‘c’; art. 195, §7º, 156, § 3º CF); ii) evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor

É à luz, portanto, de tais vértices interpretativos - autonomia dos entes federativos no exercício de suas competências *versus* harmonização do sistema, e esclarecimentos acerca dos limites em que essa competência é atribuída – que deve ser interpretado o art. 146 (e outros a ele conexos) da CF. Vale dizer, a interpretação dos limites e função afeta a lei complementar tributária (norma geral) há de ser tal que privilegie o exercício das atribuições constitucionais pelos entes federativos, porém garanta uma uniformidade de tratamento legislativo em todo consentâneo a preservação desta forma estatal (minimização de equívocos no “exercício de competência”, segurança e isonomia entre os contribuintes).

Dessa forma, a sujeição passiva é matéria que, por expressa determinação constitucional (art. 146, II e III, a e b da CF), deve ter seus delineamentos fundamentais estabelecidos em lei complementar. Assim, o legislador ordinário dos entes políticos, quando do exercício de suas competências legislativo-tributárias, deverão observar as limitações veiculadas tanto na Constituição Federal quanto na lei complementar de normas gerais.

Semelhantemente, ANDRÉA M. DARZÉ afirma que da análise dos dispositivos constitucionais supramencionados percebe-se que o constituinte, realmente, incluiu a sujeição passiva tributária dentre as matérias merecedoras de maior vigilância, “demandando disciplina geral mais minuciosa a ser introduzida no ordenamento por lei complementar”⁶²⁷. Prossegue a autora afirmando que, para além das disposições constitucionais, outras, relativas ao exercício do poder de tributar, poderão ser fixadas por meio de lei complementar, inclusive visando a disciplinar a matéria de sujeição passiva. E, arremata, a autora, que:

sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, ‘a’; 155, § 2º, XII, CF); iii) definir os tributos e suas espécies (art. 146, III, ‘a’, CF); iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito – art. 146, III, ‘b’, CF; e iv) uniformizar os prazos de decadência e prescrição – art. 146, III, ‘b’, CF; vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedade cooperativa”. TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do CTN no Ordenamento, p. 2.

⁶²⁷ DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 64.

Esse papel foi validamente cumprido pelo Código Tributário Nacional – CTN, que, sem seu artigo 128, estabeleceu preceitos complementares à eleição do sujeito passivo tributário (...).

Não estamos querendo dizer, com isso, que compete ao legislador complementar definir, em qualquer caso, o sujeito passivo dos tributos, mas apenas que lhe foi permitido estabelecer limites, balizas, regras gerais sobre a matéria, que deverão ser observadas no momento da instituição do tributo.

(...)

(...) queremos sugerir que delegar à lei complementar competência para dispor sobre esses temas apenas reforça as normas constitucionais, facilitando a atividade do legislador ordinário e do próprio intérprete. Até mesmo porque, apesar de acentuadamente analítica, a Constituição regulou essa matéria de forma muito sintética⁶²⁸. (Grifou-se)

Portanto, em face do art. 146, II, e III, “a” e “b”, da Constituição Federal, não basta que os enunciados regentes do aspecto pessoal da norma de incidência tributária sejam introduzidos, no sistema, por lei formal para que sejam reputados válidos. É preciso ainda que seu conteúdo observe, além das limitações estatuída na própria Constituição Federal, as disposições de lei complementar relativas à matéria.

3.2.2.3 Outros enunciados que limitam a escolha do sujeito passivo tributário: as disposições específicas do CTN e da Lei Kandir sobre a matéria

Restado assente que os Estados-Membros (hipótese que nos interessa mais de perto), assim como os demais entes políticos, deteriam autorização – constitucionalmente limitada, como toda e qualquer autorização – para criar novas hipóteses de responsabilidade tributária, bem como a função, desempenhada pela lei complementar, de estabelecimento de diretrizes gerais (harmonização) para o

⁶²⁸ Ibidem, p. 64-66.

exercício dessa competência, nosso foco passa a ser essas “diretrizes gerais”, veiculadas em leis complementares.

Sujeito passivo tributário é, como vimos, definido no art. 121 do Código Tributário Nacional - diploma legislativo que faz as vezes de lei complementar⁶²⁹ de normas gerais tributárias-, como a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, sendo classificado como contribuinte quando mantém relação pessoal e direta com a materialidade do tributo, ou responsável tributário quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.

Assim, da leitura apenas do referido art. 121 do CTN, é possível concluir que, por expressa autorização do legislador complementar, poderá a lei instituidora do tributo – o que abrange eventual lei modificadora desta -, imputar a obrigação de verter valores aos cofres públicos não só a pessoa que realizou⁶³⁰ o fato descrito hipoteticamente no antecedente da hipótese de incidência tributária, mas também a sujeito diverso – o chamado responsável tributário.

Portanto, figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, independentemente do tipo de vínculo que mantém com o suporte factual do tributo, é, nos termos dessa norma geral, condição suficiente para ser incluído na categoria dos sujeitos passivos tributários. Nesse sentido, LUCIANO AMARO esclarece que “a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual a relação que possui com o fato gerador”⁶³¹.

⁶²⁹ Destaque-se que referido diploma, elaborado sob a égide da Constituição de 1946, formalmente é lei ordinária (Decreto-lei mais especificamente). Este diploma constitucional não exigia que a matéria de normas gerais tributárias fosse disciplinado por lei complementar. Assim, em que pese o CTN formalmente ser lei ordinária, e ter sido recepcionada pela Carta Política atual, eventual modificação de seus enunciados – quando se trate, obviamente, de enunciados relativos às normas gerais tributárias – só poderá ser realizado por intermédio de lei complementar.

⁶³⁰ Nesse ponto, merece menção a crítica formulada por LUCIANO AMARO quanto a não tecnicidade do emprego, pelo legislador do CTN, do verbo “realizar” para definir o contribuinte. É que muitas vezes, a materialidade do tributo é um estado, uma sujeição, e não uma ação como leva a crer referido verbo. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 299.

⁶³¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 298. Complementando tal pensamento, MARIA RITA FERRAGUT assim adverte: “não percamos de vista esse ponto fundamental, sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo de uma relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal”. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 29.

Logo, a despeito de a pessoa não ter provocado, produzido ou tirado proveito econômico do fato jurídico tributário, uma vez que por lei é colocado no polo passivo da relação jurídica obrigacional tributária, receberá a designação, invariavelmente, de sujeito passivo. No entanto, a liberdade na escolha do responsável tributário não tem a amplitude que a leitura isolada do art. 121 do CTN parece sugerir.

Destarte, para se apropriar de terceiros⁶³² na condição de responsável tributário, o legislador⁶³³ terá duas opções: i. acompanhar as prescrições específicas dos arts. 130 a 137 do CTN, e qualquer outra que vier a ser a esse rol acrescida; ou ii. estabelecer, de *per se*, preceitos estruturantes da norma (*stricto sensu*) de responsabilidade tributária. Porém, optar por esta segunda alternativa “está condicionada à observância de mais um requisito, só que agora de ordem legal”. Trata-se do disposto no art. 128 do CTN⁶³⁴.

Nos termos do art. 128 do CTN, a lei instituidora do tributo, está autorizada a inovar em matéria de responsabilidade tributária, introduzindo norma com conteúdo diverso daqueles ostensivamente estipulados no próprio Código, desde que o sujeito eleito para figurar no pólo passivo mantenha vínculo com o evento jurídico tributário (“fato gerador” na nomenclatura adotada pelo próprio CTN) gerador da respectiva obrigação. Nesse sentido, salienta ANDRÉA M. DARZÉ, ao analisar o referido art. 128 do CTN, que:

Ao assim dispor, o legislador complementar agregou novo limite material à norma de competência tributária, subordinando a enunciação do sujeito

⁶³² O termo “terceiros” é aqui utilizado para referir-se àquelas pessoas alheias ao fato tributado, não, obviamente, à obrigação tributária, já que integram o pólo passivo da mesma. Em poucas palavras, refere-se ao critério pessoal do antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

⁶³³ Referimo-nos ao legislador dos entes federados.

⁶³⁴ Para LUCIANO AMARO a aparente discricionariedade, autorizada pelo art. 121 do CTN, do legislador ordinário para estabelecer novas hipóteses de responsabilidade tributária é limitada pelo art. 128 do mesmo Código: “(...) que *qualquer indivíduo* (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição de responsável, desde que isso se dê por lei expressa. Já o artigo 128 diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador. Por aí já se vê que não se pode responsabilizar *qualquer terceiro*, ainda que *por norma legal expressa*. Porém, mais do que isso, deve-se dizer também que *não é qualquer tipo de vínculo* como fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para que isso seja possível, é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo *seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*” (destaques do autor). AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, p. 294.

passivo também à essa condição: o responsável poderá ser sujeito que reúna as notas definidas nos artigos 130 a 137 – ou qualquer outro que venha a ser acrescido a esse rol -, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente relacionados ao fato jurídico tributário⁶³⁵.

Percebe-se, portanto, que, conjuntamente a ANDRÉA M. DARZÉ, não compreendemos o art. 128 do CTN como dispositivo geral, sob cujas luzes devem os arts. 129 a 138 ser interpretados. PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, leciona que referido dispositivo (art. 128 do CTN) seria dispositivo geral, aplicável aos casos mencionados nos arts. 129 a 138 do CTN:

Ao ler o versículo, vertido numa linguagem suficientemente clara, prepara-se o intérprete para assimilar um princípio genérico, que o ajude a compreender as mensagens subsequentes, reguladoras da responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações. E sua expectativa não se vê frustrada, porque há verdadeiramente, um enunciado geral, firmando diretrizes, acompanhado de uma ressalva que serve de suporte aos arts. 129 “usque” 138. (...) Quanto à fixação da responsabilidade pelo crédito tributário há dois rumos bem definidos: um interno à situação tributada; outro externo. Diremos logo que o externo tem supedâneo na frase excepcionadora, que inicia o período – “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo” – e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos que mencionamos (129 até 138). O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao “fato gerador”, conduz-nos à pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta: qualquer uma, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de “contribuinte”, mesmo que, muitas vezes, por nada contribua. Sem embargo, haverá de ser colhida, obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma. É o que determina o legislador. As duas orientações para a indicação da responsabilidade pelo crédito tributário abrem, para o intérprete, uma série de especulações. Começemos pela terceira pessoa, vinculada ao fato jurídico tributário⁶³⁶.

⁶³⁵ DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 70-71.

⁶³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário, p. 350-351.

Valendo-se da sujeição passiva do IPI, PAULO DE BARROS CARVALHO identifica que contribuintes seriam aqueles que têm participação “direta e pessoal com a ocorrência objetiva”, ao passo que responsáveis seriam “outras pessoas [que] participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica”. Diante disso, conclui que “(...) o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou de bens”. Dessa forma, a responsabilidade tributária ficaria limitada aos casos em que esse “vínculo indireto” estiver presente. Nos demais casos, como, por exemplo, dos casos previstos no artigo 130, do Código Tributário Nacional, nos quais “(...) o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário”, a responsabilidade em questão não teria natureza tributária, e sim administrativo-sancionadora em razão do descumprimento de suposto dever de cuidado⁶³⁷.

No entanto, em que pese a autoridade dos argumentos expostos, entendemos não ser a interpretação mais adequada ao disposto no art. 128 do CTN. De fato, referido artigo assim prescreve: “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, (...)”. Ora, a cláusula “Sem prejuízo do disposto neste capítulo(...)” parece excepcionar expressamente a aplicação das condições do artigo 128 aos casos de responsabilidade tributária dispostos nos artigos 129 a 138.

É dizer, se se tratar das hipóteses de responsabilidade previstas no próprio capítulo IV do CTN, a terceira pessoa alçada à condição de sujeito passivo tributário poderá não estar vinculada ao “fato gerador” da obrigação. Por outro lado, prossegue referido dispositivo autorizando o legislador dos entes federados - “(...) a lei pode atribuir (...)” – a instituírem outras (e novas) hipóteses de responsabilidade tributária,

⁶³⁷ Ibidem, p. 352-354.

desde que esse terceiro esteja vinculado ao fato jurídico abstratamente previsto no antecedente da norma de incidência tributária⁶³⁸.

Tal previsão, aliás, vai ao encontro da limitação imposta pelo princípio da capacidade contributiva. Consoante restou assente, referido princípio apesar de não ser limitador direto à escolha dos sujeitos passivos da relação jurídica obrigacional tributária, observá-lo acaba, sim, por condicioná-la de forma indireta. Como dito, no item 3.2.2.2.1, a observância do princípio da capacidade contributiva perpassa pela realização do fato signo presuntivo de riqueza previsto no antecedente da norma de incidência tributária (capacidade em sentido objetivo), e conseguinte apreensão de parte desta riqueza manifestada (previsão de base de cálculo àquela materialidade compatível).

Naquele momento, salientou-se ainda que é sobre essa riqueza manifestada que o Estado pode legitimamente deter pretensões. Logo, só pode ser chamado a adimplir para com o débito tributário aqueles que detêm a possibilidade de verter tal riqueza aos cofres públicos (pessoas vinculadas, ainda que indiretamente, ao fato jurídico tributário), ou, ao menos, de exigir que tais valores (riqueza) sejam vertidos. O art. 128 do CTN condiciona expressamente a escolha de responsáveis tributários sobre aqueles que detenham vinculação - indireta, posto que se de vinculação direta se tratasse, estaríamos diante da figura do contribuinte – com o fato jurídico abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária.

⁶³⁸ Nesse sentido, RENATO LOPES BECHO: "(...) exceto para o disposto nos arts. 129 a 138 do Código, quando o legislador pretender estipular situações e pessoas dentro da responsabilidade tributária (CTN, art. 121, parágrafo único, II), deverá respeitar o comando do art. 128 do mesmo diploma, fazendo recair a responsabilização sobre aquele relacionado". BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros. CTN, arts. 134 e 135, p. 37. Ainda: "Percebemos que, de fato, as disposições previstas no artigo 128, pela cláusula "sem prejuízo", não são aplicáveis aos casos dispostos nos artigos 129 a 138 do Código Tributário Nacional. A "disposição geral", portanto, é disposição geral que, expressamente, não deverá ser aplicada a esses casos. Resta a dúvida, então: a quais casos diz respeito a "disposição geral"?"

Encontramos a resposta no próprio enunciado do artigo 128, quando ele dispõe que "...a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". O que nos interessa, aqui, é a cláusula "...a lei pode atribuir...". Aqui, o Código Tributário Nacional estabeleceu uma permissão positiva para o legislador, se desejar, instituir novos casos de responsabilidade que não os previstos expressamente nos artigos 129 a 138". VALLE, Maurício Timm do. Sujeições Tributárias: A Reconstrução Racional dos seus sistemas a partir da Teoria Analítica do Direito. Tese de Doutorado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2015, p. 265

Em sentido um pouco distinto, porém igualmente densificador do princípio da capacidade contributiva, o art. 5º da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96) condicionou a instituição, pelos Estados-membros, de novas hipóteses de responsabilidade ao fato de o terceiro, chamado a adimplir para com a obrigação tributária, tenha dado causa (seja por sua ação ou omissão) ao não pagamento do tributo:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

O dispositivo supramencionado contempla a possibilidade de lei dos Estados-Membros preverem casos de responsabilidade daqueles que, mesmo sem estarem vinculados ao fato jurídico abstratamente previsto no antecedente da regra-matriz de incidência do ICMS, concorreram para o inadimplemento da obrigação tributária. Trata-se de responsabilidade decorrente do descumprimento, por parte destes terceiros, do que LEANDRO PAULSEN denominou “dever de colaboração” para com o Fisco. Em outras palavras, encontrando-se esses terceiros em posição de poder tal apta a exigirem dos contribuintes – ou responsáveis (hipóteses previstas na legislação complementar ou lei ordinária dos próprios Estados) – o adimplemento da obrigação tributária, acaso não o façam, ou o façam de maneira equivocada, restando o tributo pendente de pagamento, poderão ser chamados a responderem, independentemente de estarem vinculados ao “fato gerador” da obrigação.

Consequente a referido art. 5º, o art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece dispositivo geral relativamente a responsabilidade por substituição. Consoante mencionado dispositivo:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Nota-se que, o legislador de normas gerais optou por restringir o espectro de responsáveis por substituição tributária apenas àqueles que realizem o fato jurídico tributário descrito na materialidade da hipótese de incidência – ainda que em momento distinto da cadeia econômica -, e àqueles que estejam de posse das “mercadorias circuladas” – previsão essa que subsume-se à regra geral do art. 5º, posto que o depositário das mercadorias objeto de circulação detém plena possibilidade de exigir o adimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

Nesse ponto, digno de nota o pensamento de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA para quem as hipóteses de responsabilidade tributária – inclusive a de substituição – são matérias afetas a reserva de lei complementar, de modo que seriam inconstitucionais ambos os artigos referidos (arts. 5º e 6º da Lei Kandir). Nas palavras de referido autor:

Estamos percebendo, em primeiro lugar, que a Lei Complementar 87/1996, ao cuidar da substituição tributária no ICMS, delegou, em diversos pontos, à lei ordinária de cada Unidade Federativa, a competência para disciplinar o assunto.

Ora, tal competência é privativa da lei complementar, ex vi do já citado art. 155, § 2º, XII, “b”. Não poderia, destarte, ser objeto de delegação, se por mais não fosse em razão do princípio geral de direito público contido no aforisma *delegatur delegare non potest*.

(...)

Inconstitucionais, portanto, os aludidos artigos quando delegarem à lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal competências para esmiuçar a substituição tributária no ICMS.

Muito bem, estes ditames constitucionais foram afrontados pelos arts. 5º e 6º da Lei Complementar 87/1996, que, em síntese, autorizam a lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal a dispor sobre substituição tributária no ICMS.

(...)

Os apontados arts. 5º e 6º “permitem” que cada Estado e o Distrito Federal venham a disciplinar o assunto, como melhor lhes convier, ensejando, destarte, o surgimento de substituições tributárias de ICMS anômalas e inconciliáveis, (...).

Como se tudo não bastasse, o referido art. 5º cria substituição tributária de conotação nitidamente punitiva. Quando terceiro, por ação ou omissão, concorrer para o não recolhimento do ICMS, poderá ser chamado, pela lei (ordinária), a efetuar seu pagamento, na condição de responsável. Coloca, pois, todos os cidadãos sob o guante da insegurança, (...) ⁶³⁹.

Não coadunamos a esse entendimento. Primeiramente, como visto, compreendemos que a função da lei complementar de normas gerais tributárias, em um Estado Federal, é delinear as balizas, os contornos gerais dentro dos quais os entes federados poderão exercer suas competências legislativo-tributárias. Trata-se, portanto, de dispositivos legais que estabelecem normas sobre normas – normas de estrutura. Assim, o que há não é propriamente uma “delegação” de competência, mas antes estabelecimento de condicionantes ao exercício da competência dos Estados Federados – competência essa que já lhes pertence, portanto. E, em segundo lugar, tentamos deixar assente que a escolha dos possíveis sujeitos passivos tributários encontra inúmeros óbices, principalmente de índole constitucional. A escolha desse terceiro responsável, portanto, não pode ser arbitrária, sendo necessário, em razão da observância aos princípios da capacidade contributiva e da vedação a tributação com efeitos confiscatórios, que o terceiro chamado a responder pelo débito tributário detenha uma posição de poder tal apta a ele próprio verter os valores relativos a manifestação de riqueza expressada pelo fato jurídico tributário, ou a cobrar do contribuinte (aquele que realizou referido fato) que o faça. Inexistente tal possibilidade, ilegítima a escolha desse terceiro como responsável (inclusive por substituição).

Em suma, tanto o CTN – lei de normas gerais tributárias – como a Lei Complementar 87/1996 – lei de normas gerais tributárias relativamente ao ICMS -, estabeleceram condições ao exercício da competência legislativo-tributária por parte dos entes federados. Enquanto o art. 128 do CTN limita a escolha dos possíveis responsáveis tributários dentre aqueles que detém vinculação indireta ao fato jurídico descrito na materialidade da hipótese de incidência tributária, o art. 5º da Lei Kandir exige que a responsabilidade tributária seja atribuída apenas àqueles que contribuíram, seja por ação ou omissão, ao inadimplemento da obrigação tributária.

⁶³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS., p. 360-361.

Tanto uma quanto a outra hipótese densificam o princípio da capacidade contributiva, posto estabelecerem que apenas os sujeitos detentores de posição de poder, relativamente aos contribuintes, apta a reversão, aos cofres públicos, dos valores relativos a manifestação de riqueza expressada pelo fato jurídico tributário (caso do art. 128 do CTN), ou a cobrar do contribuinte (aquele que realizou referido fato) que o faça (hipótese do art. 5º da Lei Kandir), assumam o polo passivo da relação jurídica obrigacional.

4. ANÁLISE DA LEI 11.580/96 E DE COMO LEGISLADOR ESTADUAL RECEBEU A AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVO-TRIBUTÁRIA

“Antes de exercitar sua competência, o legislador deve interpretar a permissão constitucional (...)”⁶⁴⁰.

Examinada a norma de competência legislativo-tributária, restando assente a possibilidade de e eventuais limitações – de índole tanto constitucional quanto infraconstitucional (nesse caso, veiculado por lei complementar de normas gerais tributárias) – ao exercício de referida competência pelos Estados-Membros, cumpre analisarmos de que forma tal autorização fora recebida pelos entes estatais. Tendo em conta que o diminuto objetivo desse último ponto do estudo é tão apenas vislumbrar se o exercício da competência legislativo-tributária, relativamente à escolha dos responsáveis tributários, fora feito de maneira legítima pelos entes estaduais, isto é, ingressar rapidamente em uma análise sob o viés pragmático da linguagem prescritiva afeta ao tema, restringiremos o exame a legislação paranaense. Mais detidamente, observaremos algumas das hipóteses de responsabilidade prescritas

⁶⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário, p. 121. Ainda que compreendamos que a permissão para legislar acerca da incidência (competência tributária) não esteja restrita ao altiplano constitucional, posto existir enunciados prescritivos localizados na Lei Complementar Tributária que conformam tal autorização, vale a citação pelo caráter didático, sempre presente nos textos de Geraldo Ataliba.

pelas Leis Estaduais nº 11.580/1996 e nº 18.573/2015, regentes, respectivamente, do ICMS e do ITCMD no âmbito do Estado do Paraná.

Consoante o art. 16 da Lei Estadual nº 18.573/2015, são considerados responsáveis, em caráter solidário, as seguintes pessoas:

Art. 16 . São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:

I - os notários, os tabeliães, os escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

II - o Registro Público de Empresas Mercantis, por meio de seu Presidente, e o Cartório de Títulos e Documentos, por meio de seu titular, pelo registro de cessão não onerosa de quotas societárias, mediante alteração contratual, bem como pela averbação de transferência não onerosa de ações de empresa constituída na forma de sociedade anônima;

III - a empresa, as instituições financeiras e bancárias, e todo aquele a quem caiba a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique transmissão de bens móveis ou imóveis e respectivos direitos e ações;

IV - o donatário, quando não contribuinte, o doador e o cedente, em relação aos bens ou aos direitos recebidos, doados ou cedidos;

V - qualquer pessoa física ou jurídica que detenha a posse dos bens transmitidos na forma desta Lei;

VI - os pais, pelo imposto devido pelos filhos menores;

VII - os tutores e os curadores, pelo imposto devido pelos seus tutelados ou seus curatelados;

VIII - os administradores dos bens de terceiros, pelo imposto devido por esses;

IX - o inventariante ou o testamenteiro, pelo imposto devido sobre os bens,

inclusive dinheiro em espécie, e os direitos transmitidos;

X - a pessoa física ou jurídica que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto.

Referido tributo (ITCMD) sujeita-se às limitações veiculadas tanto na Carta Constitucional como no CTN. Ao que nos interessa mais de perto, isto é, a escolha dos responsáveis tributários, é sobre o art. 128 do CTN que devemos voltar nosso olhar. Consoante já afirmamos linhas atrás, referido dispositivo determina que, exceto nos casos já contemplados naquele próprio diploma (CTN), novas hipóteses de responsabilização tributária deverão recair dentre aqueles que detém vinculação indireta ao fato jurídico descrito na materialidade da hipótese de incidência tributária.

Dentre as hipóteses veiculadas pela legislação estadual, percebe-se que os incisos I, VI, VII, VIII, IX e X são apenas repetições das hipótese de responsabilização já prevista nos arts. 124, I e 134, I, II, III, IV e VI CTN. Assim, apenas as responsabilidades previstas nos incisos II, III IV e V merecem maiores digressões. Premissa lógica para se aferir a vinculação, ainda que indireta, dos responsáveis ao fato jurídico previsto no antecedente da regra matriz, é verificarmos que fato jurídico seria esse, é dizer, qual a materialidade da norma de incidência do imposto ora em comento.

Pois bem. O art. 155, I da Constituição Federal estabelece a competência dos Estados-Membros para instituírem “impostos sobre transmissão mortis causa e doação de quaisquer bens ou direitos”. Já o art. 35 do CTN esclarece que as materialidades de referido imposto (denominado “fato gerador” pelo legislador de normas gerais) seriam:

- I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
 - II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
 - III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
- Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Pontue-se que é da competência da lei complementar de normas gerais tributárias, em razão do disposto no art. 146, III, “a” da Constituição Federal, definir os “fatos geradores” dos tributos referidos na referida Carta Política. No entanto, tendo em conta que o CTN fora elaborado sob a égide da Constituição de 1946, momento em que as materialidades afetas ao que hoje nominados ITCMD – de competência estadual – e ITBI – de competência municipal – compunham um único tributo de competência estadual, a recepção do referido art. 35 deu-se relativamente a ambos os tributos. Assim, a interpretação do art. 35 do CTN há de ser feita com as devidas ressalvas, observando-se que quando se tratar de transmissões à título oneroso, estaremos diante do ITBI, ao passo que as transmissões gratuitas – *mortis causa* ou por ato *inter vivos* – constituiriam hipóteses de incidência do ITCMD.

Com base em tais diretrizes, o legislador ordinário do Estado do Paraná, assim delineou a hipótese de incidência do ITCMD:

Art. 7 ° O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD incide sobre a transmissão pela via sucessória legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória, ou por doação (inciso I do art. 155 da Constituição da República):
I - da propriedade, da posse ou do domínio, de quaisquer bens ou direitos;
II - de direitos reais sobre quaisquer bens, exceto os de garantia.

(...)

Art. 13. Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na transmissão causa mortis, na data da:

- a) abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo no caso de sucessão provisória;
- b) substituição de fideicomisso;

II - na transmissão por doação, na data:

- a) da instituição de usufruto convencional ou de qualquer outro direito real;
- b) da lavratura do contrato de doação, ainda que a título de adiantamento da legítima;
- c) da renúncia à herança ou ao legado, em favor de pessoa determinada;
- d) da lavratura da escritura pública, ou da homologação da partilha ou da adjudicação, decorrente de inventário, arrolamento, separação, divórcio ou dissolução de união estável, em relação ao excesso de meação ou de

quinhão que beneficiar uma das partes;

e) do arquivamento no Registro Público de Empresas Mercantis, na

hipótese de:

1. transmissão de quotas de participação em empresas ou do patrimônio de empresário individual;

2. desincorporação parcial ou total do patrimônio de pessoa jurídica, exceto se o bem retornar para seu antigo proprietário;

f) da formalização do ato ou negócio jurídico, nos casos não previstos nas alíneas anteriores;

g) da realização do ato ou negócio jurídico, nos casos em que não houver formalização.

Notório, portanto, que as hipóteses contempladas nos incisos II, III e IV do art. 16 da Lei Estadual nº 18.573/2015 responsabilizam pessoas vinculadas ao fato jurídico tributário descrito na hipótese de incidência, qual seja a transmissão da propriedade, da posse ou do domínio, de quaisquer bens ou direitos, e de direitos reais sobre quaisquer bens, exceto os de garantia. No caso dos incisos II e III, os responsáveis seriam, ademais, pessoas detentoras de situação de poder tal aptas a verificar o adimplemento pelos próprios contribuintes do débito tributário⁶⁴¹. Já no caso do inciso IV, o responsável tem vinculação direta com o fato jurídico tributário, porém, não é o contribuinte eleito pela legislação tributária. Ora, como a transmissão por doação é ato jurídico bilateral, pressupõe a participação de dois sujeitos de direito, um dos quais é eleito pela legislação tributária como contribuinte. Em caso de inadimplemento por parte desse, o outro participe do evento jurídico (realização, in concreto, do fato descrito na hipótese de incidência) pode ser chamado, na condição de responsável, a adimplir para com o débito tributário.

Já a hipótese do inciso V do art. 16 da Lei Estadual nº 18.573/2015 há de ser interpretada *cum grano salis*. Reitere-se que o art. 128 do CTN limita a prescrição de novos casos de sujeições passivas a necessária vinculação desses responsáveis ao fato jurídico tributário descrito no antecedente da norma jurídica de incidência. In casu, tal fato consiste na “transmissão da propriedade, da posse ou do domínio, de

⁶⁴¹ Apesar de não ser requisito imprescindível, *in casu*, a responsabilização – haja vista que o art. 128 do CTN exige apenas a vinculação com o “fato gerador” do tributo -, reforça a legitimidade da escolha feita pelo legislador ordinário do Estado-Membro.

quaisquer bens ou direitos, e de direitos reais sobre quaisquer bens, exceto os de garantia”. Ora, a mera posse de referidos bens transmitidos em nada significa vinculação, ainda que indireta, ao fato jurídico tributário. Apenas no caso em que aquele que detenha a posse desses bens seja o próprio beneficiário da transmissão poder-se-ia sustentar a aplicabilidade de tal dispositivo – ainda que inútil, posto que em tal hipótese ou se trataria do próprio contribuinte do imposto, ou responsável com fulcro no inciso IV do art. 16 da Lei Estadual nº 18.573/2015. Acaso seja terceiro que, de boa-fé (a qual é presumida), tenha adquirido referido(s) bem(ns) objeto(s) de transmissão(ões) anterior(es), não se vislumbra qualquer vinculação ao fato descrito como hipótese de incidência do ITCMD: afinal, trata-se de posse oriunda de um posterior ato ou negócio jurídico, estranho àquele em que a norma tributária deveria incidir⁶⁴². Em assim sendo, não parece legítima a hipótese de responsabilidade prevista no inciso V do art. 16 da Lei Estadual nº 18.573/2015.

Já no que tange às hipóteses de responsabilização versadas na Lei Estadual nº 11.580/1996, que trata sobre o ICMS no Estado do Paraná, estabelece o art. 18 do referido instrumento que:

Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto:

I - o transportador, em relação à mercadoria:

- a) que despachar, redespachar ou transportar sem a documentação fiscal regulamentar ou com documentação fiscal inidônea;
- b) transportada de outra unidade federada para entrega sem destinatário certo ou para venda ambulante neste Estado;
- c) que entregar a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal;
- d) transportada que for negociada com interrupção de trânsito no território paranaense;

II - o armazém geral e o depositário a qualquer título:

- a) pela saída real ou simbólica de mercadoria depositada neste Estado por contribuinte de outra unidade federada;
- b) pela manutenção em depósito de mercadoria com documentação fiscal irregular ou inidônea;
- c) pela manutenção em depósito de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal;

⁶⁴² Sobre incidência normativa, vide nota de rodapé nº163.

III - o alienante de mercadoria, pela operação subsequente, quando não comprovada a condição de contribuinte do adquirente;

IV - o contribuinte ou depositário a qualquer título, na qualidade de substituto tributário, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes - inclusive quanto ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, localizado neste Estado - na forma a ser regulamentada em Decreto do Poder Executivo, em relação a:

a) animais vivos e produtos do reino animal, compreendidos na Seção I da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH;

b) produtos do reino vegetal compreendidos na Seção II da NBM/SH;

c) gorduras e óleos animais ou vegetais, produtos da sua dissociação, gorduras alimentares elaboradas e ceras de origem animal ou vegetal, compreendidos na Seção III da NBM/SH;

d) produtos das indústrias alimentares, bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres, fumo (tabaco) e seus sucedâneos manufaturados, compreendidos na Seção IV da NBM/SH;

e) produtos minerais compreendidos na Seção V da NBM/SH;

f) produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas, compreendidos na Seção VI da NBM/SH;

g) plásticos e suas obras e borracha e suas obras, compreendidos na Seção VII da NBM/SH;

h) peles, couros, peleteria (peles com pêlo) e obras destas matérias, artigos de correeiro ou de seleiro, artigos de viagem, bolsas e artefatos semelhantes e obras de tripa, compreendidos na Seção VIII da NBM/SH;

i) madeira, carvão vegetal e obras de madeira, cortiça e suas obras e obras de espartaria ou de cestaria, compreendidos na Seção IX da NBM/SH;

j) pastas de madeira ou de outras matérias fibrosas celulósicas, papel ou cartão de reciclar (desperdícios e aparas) e papel e suas obras, compreendidos na Seção X da NBM/SH;

l) matérias têxteis e suas obras, compreendidas na Seção XI da NBM/SH;

m) obras de pedra, gesso, cimento, amianto, mica ou de matérias semelhantes, produtos cerâmicos e vidro e suas obras, compreendidos na Seção XIII da NBM/SH;

n) pérolas naturais ou cultivadas, pedras preciosas ou semipreciosas e semelhantes, metais preciosos, metais folheados ou chapeados de metais preciosos, e suas obras, bijuterias e moedas, compreendidos na Seção XIV da NBM/SH;

o) metais comuns e suas obras, compreendidos na Seção XV da NBM/SH;

p) máquinas e aparelhos, material elétrico, e suas partes, aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios, compreendidos na Seção XVI da NBM/SH;

q) material de transporte compreendido na Seção XVII da NBM/SH;

r) instrumentos e aparelhos de ótica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão, instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos,

aparelhos de relojoaria, instrumentos musicais, suas partes e acessórios, compreendidos na Seção XVIII da NBM/SH;

s) armas e munições, suas partes e acessórios, compreendidos na Seção XIX da NBM/SH;

t) mercadorias e produtos diversos compreendidos na Seção XX da NBM/SH;

u) serviços de transporte e de comunicação;

V - o contribuinte, em relação à mercadoria cuja fase de diferimento ou suspensão tenha sido encerrada;

VI - o contribuinte que promover saída isenta ou não tributada de mercadoria que receber em operação de saída abrangida pelo diferimento ou suspensão, em relação ao ICMS suspenso ou diferido concernente à aquisição ou recebimento, sem direito a crédito;

VII - qualquer pessoa, em relação à mercadoria que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega, desacompanhada de documentação fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo;

VIII - o leiloeiro, síndico, comissário ou liquidante, em relação às operações de conta alheia;

IX - a pessoa natural ou jurídica de direito privado, nas circunstâncias previstas nos arts. 131 a 138 do Código Tributário Nacional;

X - o contratante de serviço ou terceiro que participe de prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação.

O ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), previsto no art. 155, II da Constituição Federal, é imposto de competência estadual, que tem, consoante magistério de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, ao menos cinco materialidades distintas:

“a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais”⁶⁴³.

⁶⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. O ICMS na Constituição, p. 37.

Assim, há, ao menos, “cinco núcleos distintos de incidência do ICMS”⁶⁴⁴. No entanto, percebe-se que a legislação regente de referida exação tributária centra os delineamentos básicos de referido imposto na materialidade “operações relativas a circulação de mercadorias”, de forma que é sobre esse “núcleo de incidência” que nossos apontamentos se direcionam. Consoante lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA – amplamente aceita em doutrina e jurisprudência – o ICMS “incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídico-comercial)”. Prossegue referido autor esclarecendo que “para fins de ICMS, os conceitos de ‘operação’, ‘circulação’ e ‘mercadorias’ se interligam e complementam”, de forma que “se os três não se apresentam, no caso concreto, não há que se falar, sequer em tese, em incidência do gravame”⁶⁴⁵. Salienta ainda que “tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física)”, circulação essa que “pressupõe a transferência, evidentemente de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – (...), dos poderes de disponibilidade sobre ela”⁶⁴⁶. Em outras palavras,

(...) a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.

De fato, a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos “circulação” e “mercadorias” qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.

(...), para que um ato configure uma operação mercantil é mister que: a) seja regido pelo direito comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de

⁶⁴⁴ Ibidem, p. 38.

⁶⁴⁵ Ibidem, p. 39

⁶⁴⁶ Ibidem, ibidem.

princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenham por objeto uma mercadoria.

Trata-se, portanto, de imposto que incide sobre a realização de operações jurídicas (atos ou contratos) que conduzam mercadorias dos produtores aos consumidores finais, isto é, que possibilitam a circulação (jurídica) da mercadoria na cadeia econômica. A Lei Estadual nº 11.580/1996, em seu art. 5º, I considera, via de regra, “ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”. Assim, regra geral, o fato jurídico tributário apto a desencadear a relação jurídica tributária, *in casu*, é a realização de operações relativas a circulação de mercadorias, as quais, por expressa disposição legal, concretizam-se no momento da saída, de referidos bens mercantis, do estabelecimento empresarial. Esclarecido esse ponto, passemos a analisar as hipóteses de responsabilidade supra transcritas.

Distintamente⁶⁴⁷ do ITCMD, o ICMS encontra suas balizas normativas na Carta Política de 1988 e na Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996). No que se refere à escolha dos possíveis responsáveis tributários pelos entes estaduais, o art. 5º da referida Lei Complementar condicionou-a a terceiro que tenha dado causa, seja por sua ação ou omissão, ao não pagamento do tributo pelo contribuinte.

É dizer, o dispositivo supramencionado contempla a possibilidade de lei dos Estados-Membros preverem casos de responsabilidade daqueles que, mesmo sem estarem vinculados ao fato jurídico tributário, concorreram para o inadimplemento da obrigação tributária. Trata-se de responsabilidade decorrente do descumprimento, por parte destes terceiros, do “dever de colaboração” para com o Fisco. É dizer, encontrando-se esses terceiros em posição de poder tal apta a exigirem dos contribuintes – ou responsáveis (hipóteses previstas na legislação complementar ou lei ordinária dos próprios Estados) – o adimplemento da obrigação tributária, acaso não o façam, ou o façam de maneira equivocada, restando o tributo pendente de

⁶⁴⁷ Em sentido contrário, MÔNICA PEREIRA COELHO DE VASCONCELLOS salienta que a atribuição a terceiro da responsabilidade pelo pagamento do ICMS deve observar o art. 128 do CTN. VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. ICMS: Distorções e Medidas de Reforma. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 94.

pagamento, poderão ser chamados a responderem, independentemente de estarem vinculados ao “fato gerador” da obrigação.

Ademais, o art. 6º da Lei Complementar 87/1996 estabelece dispositivo geral relativamente a responsabilidade por substituição. Fora destacado, linhas atrás, a opção, do legislador de normas gerais, expressa em referido dispositivo, por restringir o espectro de responsáveis por substituição tributária apenas àqueles que realizem o fato jurídico tributário descrito na materialidade da hipótese de incidência – ainda que em momento distinto da cadeia econômica -, e àqueles que estejam de posse das “mercadorias circuladas” – previsão essa que subsume-se à regra geral do art. 5º, posto que o depositário das mercadorias objeto de circulação detém plena possibilidade de exigir o adimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte. Portanto, a análise das hipóteses versadas no art. 18 da Lei Estadual nº 11.580/1996 deve ter em conta tais limitações.

Pois bem, cumpre deixar desde já esclarecido que o inciso IX do art. 18 da Lei Estadual nº 11.580/1996 apenas reforça as previsões de responsabilização constantes no CTN, de forma que não merece maiores esclarecimentos. Quanto às demais hipóteses, necessário apartar o caso em que estabelecida a responsabilidade por substituição – sujeito ao art. 6º da Lei Kandir - dos demais – sujeitos ao art. 5º da referida lei de normas gerais.

No que se refere à responsabilidade por substituição, o inciso IV da Lei Estadual observou a previsão do art. 6º da Lei Complementar de normas gerais, apenas elencando as mercadorias sujeitas a esse regime jurídico. Já no que tange aos demais casos de responsabilidade, perceptível que, exceto no caso do inciso III, todas as demais previsões tomam em conta a real possibilidade de o terceiro responsável exigir o adimplemento por parte do contribuinte – seja exigindo a documentação comprobatória, ou ainda retendo ou reembolsando-se dos valores relativos a manifestação de riqueza realizada -, ainda que não tenha vinculação ao fato jurídico tributário.

De fato, o inciso III da Lei Estadual nº 11.580/1996 prevê hipótese de responsabilização desconforme aos limites impostos pelos princípios constitucionais, assim como pelo art. 5º da Lei Kandir. Verifica-se que o legislador ordinário busca

responsabilizar “o alienante de mercadoria, pela operação subsequente, quando não comprovada a condição de contribuinte do adquirente”. Ora, uma vez realizada a operação pelo referido “alienante”, e não sendo hipótese de “responsabilidade por substituição” – como não parece ser, senão tratar-se-ia de dispositivo inútil ante o inciso IV -, eventual operação subsequente, realizada pelo “adquirente”, encontra-se fora do âmbito de poder daquele. É dizer, inexiste a possibilidade, sequer potencial, de que o alienante originário verta os valores tributários eventualmente devidos em razão dessa segunda operação, ou que possa exigir (ante uma posição de poder – que, no caso, frise-se, inexiste) do contribuinte que o faça. Logo, ilegítima tal hipótese de responsabilização tributária. Em realidade, o máximo que se poderia imputar àquele alienante que não checara adequadamente a condição de contribuinte do adquirente seria a imputação de penalidade por descumprimento desse dever acessório, mas, não o pagamento do tributo oriundo de operação subsequente realizada por esse primeiro adquirente.

Análise contextualizada da legislação paranaense demonstra que o legislador ordinário desse Estado-membro ultrapassou o âmbito de competência legislativo-tributária que lhe fora dado. Tanto no que se refere ao ITCMD, quanto ao ICMS, há hipóteses de responsabilidade tributária que, por não observam as limitações impostas na Carta Constitucional e nas Leis Complementares de normas gerais, são inválidas.

CONCLUSÕES

Cumpre-nos, nesse último momento, fazer um esforço de retrovisão dos caminhos científicos que trilhamos a fim de responder às indagações inicialmente lançadas. É dizer, questionamo-nos quanto à (i) possibilidade de, e (ii) aos eventuais limites para a instituição, pelos Estados-Membros, de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

No primeiro capítulo estabelecemos nossa premissa metodológica no construtivismo lógico semântico. A realidade é o que conhecemos por meio da língua, cujas regras, uma vez observadas levam ao conhecimento. Assim, não há como se afastar o Direito da linguagem: é através dela que o Direito atinge seu fim último, qual seja, a regulação das condutas intersubjetivas. Daí porque conceituamos o Direito Positivo (nosso objeto material) como o conjunto de enunciados prescritivos, direcionados a normatizar comportamentos humanos, válidos em certo tempo e lugar. Ainda, esclarecemos que a posição cognoscitiva por nós escolhida, relativamente a esse objeto material, fora a da Dogmática Jurídica, campo científico que se prende ao estudo do direito positivo, descrevendo a maneira como se articulam e o modo de funcionamento dessas prescrições normativas. Salientamos ainda que o nosso olhar fincar-se-ia apenas sobre os enunciados prescritivos instituidores de competência tributária para legislar inauguralmente acerca de sujeição passiva tributária.

Antes, porém, de nos centrar sobre o eixo temático escolhido, colacionamos alguns conceitos gerais e classificações-chave ao desenvolvimento de nosso estudo. Fincados nas premissas metodológicas adotadas, assentamos que os enunciados prescritivos conformadores do Direito Positivo não seriam rigorosamente normas jurídicas. Esclarecemos que norma jurídica seria uma mensagem prescritiva (significação), organizada numa estrutura lógico hipotética-condicional (juízo implicacional) construída a partir dos enunciados prescritivos (suporte físico), reguladora de condutas intersubjetivas (significado), e dotada de exterioridade, bilateralidade e coercitividade. Ainda, destacamos que jurídica será a norma inserta no sistema (jurídico) em conformidade às regras por esse mesmo sistema estabelecidas – daí porque se afirma ser o direito um sistema autopoietico.

Prosseguimos colacionando a estrutura lógica (sintática) da norma jurídica, bem como esclarecendo que sua conformação completa, em que a nota da coercitividade faz-se presente, perpassa pela reunião, organização e composição de várias normas jurídicas. Nesse sentido, falamos em norma primária dispositiva, norma primária sancionadora e norma secundária. Para tanto, distinguimos os termos “sanção” e “coerção”, muitas vezes utilizados como sinônimos. Partindo dos magistérios de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, verificamos que o vocábulo “sanção” é utilizado em dois sentidos principais: (i) como relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparadora, decorrente do descumprimento de um pressuposto obrigacional (acepção essa que abrange todas as normas que fixam multas, indenizações, restrições de direitos); e (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária. Apenas nessa segunda acepção é que estamos diante da coercitividade, e da norma secundária. A norma primária dispositiva caracteriza-se por apresentar em seu antecedente a descrição de um fato lícito qualquer, ou seja, fato não contrário ao prescrito pelo consequente de uma norma jurídica. Já a norma primária punitiva é aquela cujo antecedente se caracteriza por descrever uma situação correspondente à não realização do comportamento prescrito pelo consequente de uma norma primária principal. É o descumprimento das condutas prescritas no consequente das normas primárias (dispositivas, sancionatórias ou ambas) que configura o pressuposto fático à aplicação da norma secundária (coercitiva), que confere a possibilidade do emprego da força institucionalizada pelo Estado.

Ainda adentramos a classificação das normas jurídicas em gerais, abstratas individuais e concretas. Concluímos, conjuntamente a LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ que a “abstração” e “concretude” são predicados definidos consoante o critério da realização, no tempo e espaço, do fato descrito no antecedente normativo. Já a “generalização” e “individualização” são caracteres definidos de acordo com estar ou não individualizado o sujeito (ou ao menos um deles) cuja ação é regulada pelo consequente normativo. Finalizando o primeiro capítulo, colacionamos a classificação das normas jurídica em normas de estrutura e normas de condutas. Destacamos que as normas de condutas seriam aquelas diretamente voltadas a regulamentar as condutas interpessoais, já as de estrutura, a par de se dirigirem igualmente a condutas

interpessoais – afinal, toda e qualquer norma jurídica volta-se a tanto –, têm por objeto direto regulamentar os comportamentos relacionados à produção de novas normas jurídicas.

No segundo capítulo, fixamos o eixo temático sob o qual versa o estudo, em última análise: exercício de competência legislativo-tributária em um Estado Federal. E, estudar competência tributária é, consoante afirmamos, debruçar-se sobre o direito positivo em movimento, sobre seus processos de produção e aplicação. Salientamos ainda que, a atribuição de competência legislativo-tributária é assunto umbilicalmente conexo à estrutura estatal escolhida por dada sociedade, afinal, ainda que não seja condição suficiente, é consonante à maior ou menor “pulverização” dos âmbitos de competências legislativo-tributárias que um Estado Unitário ou Federativo pode ser identificado. Assim, a compreensão do exercício da competência legislativo-tributária dos Estados-Membros brasileiros, perpassa, necessariamente pelo esclarecimento da forma de Estado em que inserido. Antes, porém, de termos analisado as características inerentes a um Estado Federal, realizamos alguns esclarecimentos semânticos quanto ao sentido em que utilizamos a expressão “competência tributária”.

Iniciando pela distinção entre “poder” e “competência”, concluímos, conjuntamente a TÁCIO LACERDA GAMA, que a preferência pela utilização de um ou outro vocábulo deve-se mais a questões culturais que propriamente ontológicas (“poder” como algo incontestável *versus* “competência” algo sempre limitado), razão pela qual optamos por “competência”. Prosseguindo, colacionamos a pluralidade de acepções com que a expressão “competência tributária” é empregada. CRISTIANE MENDONÇA elenca nada menos do que dez sentidos distintos com que a locução é utilizada em doutrina e no direito positivo (arts. 6º e 7º do CTN, notadamente). Afastadas uma a uma cada uma dessas dez acepções, concluímos, em consonância à referida autora, que competência tributária seria “a autorização jurídico-positiva para criação e alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas regentes do fenômeno da incidência tributária)”. Salientamos ainda que “competência tributária” e “norma de competência tributária” não são termos sinônimos. A autorização para introduzir enunciados prescritivos modificadores do sistema de direito positivo tributário (competência legislativo-tributária) faz parte do conseqüente da norma de competência tributária. A

compostura lógica dessa norma de produção normativa (norma de estrutura) fora objeto de análise no terceiro e último capítulo do trabalho, momento em que utilizamos tal estrutura sintática para analisar as condicionantes à instituição, pelos Estados-Membros, de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Fixado o conceito de competência tributária como a autorização para a criação ou modificação, por meio legislativo, dos enunciados prescritivos relativos à regra-matriz de incidência tributária, ainda nesse segundo momento do trabalho, passamos a analisar os caracteres essenciais a um Estado Federal. O objetivo de tal sobrevoo foi identificar, de forma mais crítica e sistemática, a função da lei complementar em matéria tributária. Salientamos que, apesar da dificuldade de uma definição abstrata, ideal, de “Estado Federal”, dada a variedade tipológica encontrada na multiplicidade de nações que adotam esse regime, alguns traços comuns, essenciais podem ser identificados: ordem jurídica estruturada de maneira descentralizada (descentralização essa tanto sob o viés estático quanto jurídico, consoante a nomenclatura adotada por HANS Kelsen), constituição rígida, previsão de um órgão encarregado da fiscalização de constitucionalidade das leis, e repartição constitucional de competências estatais. Destacamos ainda que a ideia central do federalismo é, em última análise, a negação do excesso de centralização, isto é, a existência de um ponto médio de distribuição e atribuição de competências a entes federativos distintos, porém, componentes de um todo (qual seja o Estado Federal). Assim, o exame sistemático das características mencionadas demonstram que o elemento central do federalismo, configurando sua própria razão de existência, é a distribuição de competências. É dizer, todas as outras características elencadas existem em função do exercício da competência por parte dos entes federativos, isto é, são garantidoras do próprio federalismo (exercício de competências por comunidades locais. Daí porque a centralidade, na análise do Federalismo – mormente o brasileiro, das repartições de competência entre os entes federais.

Centrando-nos na repartição de competências tributárias levada a efeito pelo Constituinte de 1988, concluímos, juntamente a LUÍS EDUARDO SCHOUERI, que a chave para a compreensão sistemática da repartição de competências tributárias está na diferenciação dos tributos segundo sejam vinculados ou não. Para os tributos vinculados, cuja justificação reside no sinalagma (prestação estatal), a competência

tributária confunde-se com a própria atribuição constitucional de competências materiais. Afinal, se o tributo se justifica e é devido em virtude de uma atuação estatal que pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes, não há como a competência tributária ser desvinculada da atribuição constitucional para a atuação que fundamentou o tributo. Já para os tributos não vinculados (impostos), vocacionados a satisfazer as necessidades gerais do Estado, não há uma relação imediata entre a hipótese tributária e os encargos. A justificativa para tais imposições reside no princípio da solidariedade que se reflete, em matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva. Não por outra razão, a Constituição Federal de 1988 elegeu materialidades que denotem riqueza, isto é, signos presuntivos de riquezas, atribuindo-as separadamente à cada um dos entes federados. Em última análise, é a materialidade, isto é, as hipóteses de incidência das exações tributárias, que define os feixes de competência de cada um dos entes federados. Acrescentamos, no entanto, à esse critério central (materialidade), dois outros: (i) territorialidade e (ii) destinação do produto da arrecadação. A territorialidade é critério que aparta a competência entre os entes federados homônimos. Já o critério da destinação do produto da arrecadação refere-se aos casos em que a Constituição Federal atribuiu, relativamente a alguns tributos, competência à União, aos Estados e aos Municípios afetando a receita decorrente de suas arrecadações a finalidades específicas, independentemente da natureza (materialidade) de sua hipótese de incidência.

Dentro desse contexto, isto é, de atribuição de competência legislativo-tributária no Estado Federado Brasileiro, mostrou-se necessário analisar um último tema: a função da lei complementar em matéria tributária. Imperativo lógico à perpetuação do modelo federativo de Estado é, para além da delimitação cuidadosa dos âmbitos de competências, o estabelecimento de balizas gerais e uniformes, a serem observadas por todos os entes políticos. No âmbito de competências legislativo-tributárias, a lei complementar fora investida de tal mister. Destarte, interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais regentes da matéria, levou-nos a tal conclusão. Estabelece o art. 24⁶⁴⁸ da Carta Constitucional, uma série de

⁶⁴⁸ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
(...)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

matérias afetas à competência concorrente. Dentre elas, a matéria tributária. Estabelecem os parágrafos 1º e 2º do referido artigo que, em se tratando de competência concorrente, à União caberá o estabelecimento das normas de caráter geral, restando aos Estados a chamada competência suplementar – competência essa que visa a particularizar, a especificar o tratamento genérico dado pelas normas gerais. De outro lado, observa-se que os parágrafos 3º e 4º do artigo 24 estabelecem a chamada competência supletiva, prevendo que, na ausência de norma geral, os Estados exercerão sua competência legislativa plena⁶⁴⁹. Destaque-se que tal competência supletiva, totalmente diversa da suplementar – que é competência exercida à luz de normas gerais-, advém da inexistência de normas gerais, suprimindo essa omissão da União.

Todo esse cenário normativo está em consonância ao art. 146 da Constituição, dispositivo que determina as matérias tributárias sujeitas à veiculação por lei complementar. E, nem, poderia ser diferente posto que a interpretação dos ditames constitucionais, como dito, há de ser depreendida do todo (a chamada interpretação sistemática). Desta forma, a interpretação do mencionado dispositivo constitucional (art. 146⁶⁵⁰) não pode perder de vista o art. 24.

Como dito, a matéria tributária está dentro da chamada competência concorrente dos entes federativos, de forma que cabe à União estabelecer as normas

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário

⁶⁴⁹ Quanto a existência de posicionamentos distintos do STF no que tange a possibilidade de exercício de tal competência supletiva pelos Estados em matéria tributária vide VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 7-31

⁶⁵⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

[\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

gerais e aos Estados-Membros (e Municípios) as normas suplementares (ou de aplicação) – art. 24, §§ 1º e 2º da CF. As normas gerais tributárias deverão ser veiculadas por lei complementar, exigência do art. 146 da Carta Política. Já as normas suplementares (ou de aplicação) serão introduzidas por meio de lei dos entes federais competentes. Em outras palavras, as normas gerais, em matéria tributária, seriam enunciados de caráter prescritivo, veiculados pela União e que devem – na maioria dos casos – ser seguidos por todas as pessoas jurídicas (pela própria União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios), quando produzirem suas normas jurídicas tributárias⁶⁵¹. Percebe-se que, em matéria tributária, essas leis complementares não são veículos de leis sobre tributação (normas de conduta), mas de leis sobre leis de tributação, normas de produção normativa (normas de estrutura). E, justamente por ser norma geral nada mais que norma sobre produção normativa, esclarecedora e/ou condicionante do exercício da competência pelos entes federativos, afirmo compartilhar do entendimento de que a lei complementar tributária deteria apenas uma função, qual seja a de estabelecer normas gerais.

Na terceira e última parte do estudo, buscamos responder às indagações inicialmente formuladas. Para tanto, socorremo-nos da estrutura da norma de competência legislativo-tributária consoante proposta teórica formulada por CRISTIANE MENDONÇA. Sustentamos que, em razão da função exercida pela lei complementar no nosso sistema jurídico tributário, muitos dos enunciados delimitadores da competência tributária localizam-se nesse diploma normativo. No que se refere à responsabilidade tributária – foco último de nossas preocupações-, muitas das limitações ao exercício da competência legislativo-tributária, por parte dos Estados-Membros, estão dispostas em leis complementares de normas gerais tributárias. Assim, o que buscamos deixar assente é que a composição da norma de competência perpassa o exame do disposto nos diplomas legislativos de normas gerais tributárias (leis complementares). Antes, porém, de nos debruçar sobre a norma de competência legislativo-tributária, esclarecemos no que consistiria a responsabilidade tributária. Numa primeira aproximação, afirmamos que falar de responsabilidade tributária é falar de sujeição passiva tributária, é referir-se à determinação subjetiva do mandamento da norma jurídica tributária. Norma jurídica

⁶⁵¹ Posto que nesse caso, como vimos acima, há hierarquia entre essa lei complementar e as leis ordinárias dos entes federativos – já que aquela é fundamento de validade destas

tributária (ou norma de incidência tributária) é norma de conduta que prevê em seu antecedente uma hipótese a que se imputa uma consequência, consequência essa consistente na previsão do nascimento de uma relação jurídica vinculando sujeitos a um determinado objeto (notadamente prestação pecuniária). Por essa razão, e a fim de melhor compreender a sujeição passiva tributária, ingressamos no exame dessa norma de incidência tributária, isto é, dos critérios que estruturam a referida norma de conduta.

Partimos da estrutura proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, em que seriam 05 (cinco) os critérios de referida norma de incidência: material, espacial e temporal no antecedente; quantitativo e pessoal, no consequente). Referido autor sustenta a inexistência de um critério pessoal expresso no antecedente. No entanto, concluímos de maneira parcialmente distinta. Salientamos que, ante a ausência de distorções ao instrumental escolhido (teoria da regra-matriz de incidência tributária), a existência de um critério pessoal no antecedente permite uma melhor compreensão de várias prescrições normativas, dentre as quais, as veiculadas no art. 126 do CTN (tratantes de capacidade tributária passiva), e que influem na interpretação de algumas hipóteses de responsabilidade tributária (art. 134, I e II do CTN). Mais especificamente, entendemos que a presença de um critério pessoal no antecedente auxilia numa compreensão mais adequada daqueles institutos (capacidade e responsabilidade), posto dissociar a figura de quem pratica o evento (que, inclusive, por força do 126 do CTN, pode sequer deter personalidade jurídica) daquele que integrará o polo passivo da relação jurídica tributária e, que portanto, arcará com a obrigação jurídica.

Na sequência, detemo-nos no critério pessoal, mais especificamente nas espécies de sujeitos que poderiam ocupar o polo passivo da relação jurídica – que consoante o art. 121 do CTN seriam o contribuinte ou o responsável tributário. Colacionamos os ensinamentos de inúmeros autores acerca da sujeição passiva, objetivando esclarecer no que consistiria, para os fins do presente estudo, a “responsabilidade tributária”. Socorrendo-nos da estrutura da norma de incidência tributária, afirmamos que quando o critério pessoal do antecedente coincidir com o critério pessoal do consequente, estaríamos diante da figura do contribuinte. Já quando o critério pessoal do consequente for divergente ao do antecedente, é de

responsabilidade tributária que se trata. Ante nossa indagação central, qual seja a possibilidade de e eventuais limites para o legislador dos Estados-Membros instituírem novas hipóteses, para além das previstas no CTN, de responsabilidade tributária, é sobre essa segunda categoria de sujeição passiva (responsabilidade) que nossas atenções se centrariam. Até porque a lógica jurídica inerente à sujeição passiva seria o de responsabilizar, pelo adimplemento da prestação tributária, aquele que realizou o fato previsto na hipótese de incidência. Potencialmente ofensivos ao princípio da segurança jurídica e seus consectários são os casos em que terceiros, alheios a ocorrência da materialidade da hipótese de incidência (critério material), são chamados à sujeição passiva. Destacamos, ainda, que comungamos da visão de MARÇAL JUSTEN FILHO, acatada, dentre outros, por ANDRÉA M. DARZÉ, acerca do fenômeno da responsabilidade tributária: responsabilidade tributária como norma que colabora na fixação do critério subjetivo passivo do tributo, “entrando em relação com os demais enunciados que integram a regra-matriz de incidência (...), cujo resultado variará a depender da espécie ou das características da responsabilidade de que se trate”.

Esclarecidos esses pontos, buscamos delinear, em linhas gerais, a norma de competência tributária, isto é, a norma de estrutura que confere autorização aos Estados-Membros para que, por meio de seus órgãos, produzam e alterem a regra-matriz de incidência tributária (notadamente, seu critério pessoal). Reiteramos que os critérios que compõe referida norma de competência legislativo-tributária em sentido estrito estão previstos em inúmeros e esparsos enunciados prescritivos constantes no Texto de 1988 e em leis complementares de normas gerais tributárias. Nosso objetivo com o delineamento de referida norma de produção normativa foi o de facilitar a compreensão dos limites a que sujeitos os Estados-Membros no exercício de suas competências legislativo-tributárias – mais especificamente no que toca à instituição de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Utilizando-nos da estrutura normativa proposta por CRISTIANE MENDONÇA, destacamos que as maiores preocupações, relativamente ao tema escolhido, encontrar-se-iam no conseqüente dessa norma de estrutura, posto restarem ali concentrados os limites – formais e materiais – ao exercício da competência legislativo-tributária pelos entes federados. É dizer, é no conseqüente da norma de competência tributária que se localiza o critério delimitador da autorização que versa sobre as condições necessárias à produção lícita

da regra-matriz de incidência tributária. E, é nesse critério delimitador que se encontram os limites formais e materiais. Os limites formais estabelecem as condicionantes do procedimento a ser cumprido pelos sujeitos ativos para a criação, regular, de normas jurídicas tributárias. Já nos limites materiais residem os vetores legais que emolduram, positiva e negativamente, os enunciados prescritivos veiculadores de tributos. Para os fins do presente estudo, mereceram maiores cuidados os limites impostos pelos princípios da capacidade contributiva, vedação de tributação com efeitos de confisco, bem como pela eventual reserva de lei complementar ao trato da matéria relativa à responsabilidade tributária.

No que se refere ao princípio da capacidade, e em que pese as inúmeras acepções com que a locução é invocada em doutrina, entendemos conjuntamente a ANDRÉA M. DARZÉ, que a defesa de uma ou algumas dessas acepções perpassa pelo exame da “extensão do significado de capacidade contributiva contemplada pelo nosso sistema jurídico”. E, o critério eleito pelo nosso direito positivo para demonstrar a capacidade contributiva foi a própria realização do fato tributário. No entanto, tal realização, e conseguinte materialização da capacidade contributiva, só se aperfeiçoa no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, mais especificamente na base de cálculo. Assim, concluímos que o princípio da capacidade contributiva seria limitador do critério material do antecedente, assim como do critério quantitativo do consequente - mais especificamente da base de cálculo, aspecto mensurador da situação econômica apreciável posta na hipótese de incidência tributária. Logo, apesar de não se referir diretamente ao critério pessoal do consequente (em que localizada a sujeição passiva), a observância desse princípio indiretamente repercute na escolha dos possíveis sujeitos passivos da relação jurídica tributária. Sustentamos que a observância do princípio da capacidade contributiva perpassa pela realização do fato signo presuntivo de riqueza previsto no antecedente da norma de incidência tributária (capacidade em sentido objetivo), e conseguinte apreensão de parte desta riqueza manifestada (previsão de base de cálculo àquela materialidade compatível). Dessa forma, é sobre essa riqueza manifestada que o Estado pode legitimamente deter pretensões. Logo, defendemos que só pode ser chamado a adimplir para com o débito tributário aqueles que detêm a possibilidade de verter tal riqueza aos cofres públicos (pessoas vinculadas, ainda que indiretamente, ao fato jurídico tributário), ou, ao menos, de exigir que tais valores (riqueza) sejam vertidos. Essa última hipótese

fundamenta-se no que LEANDRO PAULSEN denomina capacidade colaborativa, e antes dele MARÇAL JUSTEN FILHO de dever de colaborar com o Estado.

No que tange ao princípio da vedação de tributação com efeitos confiscatórios, dissemos tratar-se da própria contra face do princípio da capacidade contributiva: o desrespeito a esse (da capacidade contributiva), acaba, em última análise, em ofensa àquele (vedação a tributação confiscatória). Ora, se a observância ao princípio da capacidade contributiva equivale a assegurar a tributação sobre a riqueza efetivamente manifestada, observância esta que limita, indiretamente, a escolha dos responsáveis tributários, parece intuitivo concluir que, nesse ponto e de forma semelhante, é sobre essa riqueza manifestada que o princípio volta-se. Dito de outra forma, em consonância ao princípio da capacidade contributiva, apenas fatos-signos presuntivos de riqueza podem ser objeto de tributação, da mesma forma que é sobre parcela da riqueza manifestada com a realização do fato previsto na hipótese de incidência que a tributação, para ser legítima, se volta. Assim, sustentou-se que apenas terceiros que se encontrem em situações de poder tal aptas a verterem tais valores (parcela de riqueza) aos cofres públicos, ou ao menos que detenham a possibilidade (“situação-base de poder”) de exigirem tal adimplemento, podem ser chamados a integrarem a relação jurídica tributária como responsáveis. A observância ao princípio da vedação a tributação com efeitos confiscatórios, por outro lado, têm por foco limitar o *quantum* da riqueza manifestada por esse fato jurídico tributário pode ser apreendido pelo Estado, em nada excepcionando a limitação já imposta pelo princípio da capacidade contributiva, senão, ao contrário, reforçando referido princípio.

Já no que se refere a reserva de lei complementar para o trato do tema “responsabilidade tributária”, discussão essa centrada na interpretação do art. 146, II e III da Constituição Federal, retomamos o raciocínio exarado no capítulo anterior quanto à função da lei complementar no sistema jurídico tributário brasileiro. É dizer, reiteramos que uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, contextualizada à forma estatal escolhida (afinal, o federalismo é também norte interpretativo, dos mais importantes, expressamente fixado na Carta Política de 1988), leva à conclusão de que a função a ser desempenhada por tal diploma legislativo complementar é estabelecer a moldura dentro da qual os Estados-Membros poderão exercer suas competências legislativo-tributárias. Assim, ao legislador complementar

competiria estabelecer as balizas, as regras gerais acerca de sujeição passiva tributária (o que inclui responsabilidade tributária), que deverão ser observadas pelos Estados-Membros no momento da instituição do tributo. Estabelecido isso, ingressamos no exame dos diplomas legislativos de normas gerais, a fim de identificar esses limites, eventualmente impostos pelo legislador complementar. E, aqui, identificamos o art. 128 do CTN e art. 5º da Lei Kandir. Sustentamos que o art. 128 do CTN condiciona o estabelecimento de novas hipótese de responsabilidade tributária, pelo legislador dos Estados-Membros: a escolha do terceiro responsável só poderá recair sobre pessoas que estejam vinculadas ao fato jurídico previsto no antecedente da norma de incidência. Trazendo disciplina um pouco distinta, o art. 5º da Lei Kandir limitou a instituição, pelos Estados-Membros, de novas hipóteses de responsabilidade, relativamente ao ICMS, ao fato de o terceiro, chamado a adimplir para com a obrigação tributária, tenha dado causa (seja por ação ou omissão) ao não pagamento do tributo. Salientamos que ambas as previsões são densificadoras do princípio da capacidade contributiva. Ora, ao exigirem, respectivamente, vinculação ao fato jurídico previsto no antecedente (fato-signo presuntivo de riqueza), e causalidade no inadimplemento da prestação, a escolha dos terceiros responsáveis volta-se àqueles que se encontrem em situações de poder tal aptas a verterem tais valores (parcela de riqueza) aos cofres públicos, ou ao menos que detenham a possibilidade (“situação-base de poder”) de exigirem tal adimplemento.

Assim, compreendemos existir autorização para a instituição, pelos Estados –Membros, de novas hipóteses de responsabilidade tributária, para além daquelas expressamente colacionadas no CTN. No entanto, o legislador ordinário estadual deverá observar as condicionantes estabelecidas na Constituição e na legislação complementar de normas gerais. Ilustrando tal entendimento, examinamos duas leis do Estado do Paraná: Lei nº 18.573/2015, regente do ITCMD, e Lei nº 11.580/1996, que trata do ICMS. Identificamos em ambas hipóteses de responsabilidades que se não adequariam à moldura de competência outorgada aos Estados-Membros, e, portanto, inválidas, a merecerem exclusão do sistema jurídico.

BIBLIOGRAFIA

- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **El Language del Derecho**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **A repartição de competências na Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Atlas, 2005.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: constituição, direito comparado e regematriz de incidência**, Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná.
- ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. **Federalismo e Princípio da Simetria entre unidade e diversidade**. In: TAVARES, André Ramos; LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. Estado Constitucional e organização do Poder. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ARRETCHE, Marta. **Continuidades e Descontinuidades da Federação Brasileira: De como 1988 Facilitou 1995**. Revista de Ciências Sociais. Vol. 25. Rio de Janeiro, 2009.
- _____. **Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira**. Revista de Sociologia e Política, nº 24, Jun. /2005.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. **Introdução à Ciência do Direito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49, 1989.
- _____. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo, Revista Editora dos Tribunais, 1969.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6^a ed., 14^a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- _____. **Regime constitucional e leis nacionais e federais**. Revista de Direito Público 53-54/58-76. São Paulo: RT, jan.-jun/1980.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 5ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria dos princípios**. 16ª. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 7ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense: 1999.

_____. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**, 1972.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais**. 2º ed. Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Simone Rodrigues. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

BAROSSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da Federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Teoria semiótica do texto**, 3ª ed. São Paulo: Editora Ática, 1997.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros. CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2010.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 5ª ed. rev. São Paulo: Edipro, 2012

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2011.

BOFF, Salete Oro. **Federalismo e Reforma Tributária: possibilidades no Estado Democrático Brasileiro**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 34, nov 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1346>. Acesso em nov 2015.

BORGES, José Souto Maior. **“A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do imposto sobre serviços”**. In: Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia 10. Ano I. Agosto/1976.

_____. **Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS**. In.: TORRES, Heleno Taveira (org). O ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004

_____. **Sobre o Todo e suas Partes no Sistema Tributário Nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, nov. 2013.

_____. **ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada**. Revista de direito tributário, v. 2, 1977.

_____. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL. STF - ARE: 836828 RS, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 26/09/2014, Data de Publicação: DJe-193 DIVULG 02/10/2014 PUBLIC 03/10/2014.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS. Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Estructura jurídica del sistema tributário. Revista de Derecho Financiero y de hacienda publica**. Madrid: Editorial de derecho financeiro, 1964.

CANOTILHO, José Gomes. **Direito Constitucional**. 5ª ed. Almedina: Coimbra, 1991.

CARRAZZA, Roque Antônio; BASTOS, Celso Ribeiro. **A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias**. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 26, 1999.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. Malheiros: São Paulo, 2012.

_____. **ICMS**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **“O artigo 149-A da Constituição Federal introduzido pela EC 39/02 e a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”**, Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/141.pdf>,>, consultado em 16/11/2015.

_____. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo Barros de. **Dificuldades Jurídicas Emergentes da Adoção dos Chamados “Tributos Fixos”**. São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária, 1975, p. 22. Apud: JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

_____. **Sobre os Princípios Constitucionais Tributários**. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 145-155, jan./mar. 1991.

_____. **“Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS**. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 3, 2006, São Paulo. *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo. Noeses, 2006.

_____. **Teoria da norma tributária**, 3ª ed. Max Limonad: São Paulo, 1998.

_____. **A Regra-Matriz do ICMS**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., rev. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2011

_____. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos de Incidência**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

_____. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 62, out./dez.1993,

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito no sistema tributário brasileiro**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 1998.

_____. **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993.

DARZÉ, Andrea M. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Ed. Noeses, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. **Mutações, Complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança**. In: TORRES, Heleno Taveira (coord). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). **Coleção Federalismo e Tributação**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky.

ECO, Umberto. **A estrutura ausente**. Trad. Pérola de Carvalho. 7^a ed. São Paulo: Perspectiva, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2^a ed., São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

_____. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Sistema Tributário e Princípio Federativo**. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas**. São Paulo: Manole, 2007.

_____. **Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito**. São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA, Luiz Pinto. **A lei complementar na Constituição**. Revista do Ministério Público de Pernambuco, Recife, n. 1, p. 91 et seq. Apud: REIS, Palhares Moreira. **A Lei Complementar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2007.

FISCHER, Octavio Campos. **As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba : UFPR, nº 28, ano, 28, p. 227-248.

FLUSSER, Vilém. **Direito e realidade**. 2ª ed. São Paulo: Annablume, 2004.

FOLLADOR, Guilherme Broto. **As normas de competências tributárias**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2013.

FONROUGE, C.M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: Lael, 1973, p. 30. Apud: GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª ed., Revista e ampliada. São Paulo: Editora Noeses, 2001.

FUNARO, Hugo. **Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro**. As Hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. 2ª ed., Revista e ampliada. São Paulo: Editora Noeses, 2001

GARCIA, Vanessa Nobell. **A Norma de Imunidade Tributária e Seus Efeitos Jurídicos**. São Paulo: PUC, 2001.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. Trad. Alonso Reis Freire; Revisora da tradução Elza Maria Gasparoto. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GONÇALVES, José Artur Lima Gonçalves. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**, 1ª ed., 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRANDO, Felipe Esteves. **A tipicidade em matéria tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **A poluição diante do direito brasileiro**. Revista de Direito Público, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 7, n. 34, abr./jun. 1975.

GRILO, Fábio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D'Andréia Ribeiro da. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ANOTADO. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná. Disponível na URL: http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf, acesso em 10.12.2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. Novos Horizontes da Tributação. Um diálogo Luso-Brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **Tributação da atividade-meio no processo industrial**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila de (Coord). Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna.** Tese de Doutorado. Curitiba: UFPR, 1998.

GUASTINI, Ricardo, **Distinguendo: estudos de teoria y metateoría del derecho.** Barcelona: Gedisa, 1999.

HART, Herbert. **O conceito de direito**, 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HAWKING, Stephen. **O grande projeto**, p. 34. Apud: CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário.** 1999.

JÉZE, Gaston. **O “fato gerador” do imposto. Contribuição à teoria do crédito de imposto.** Revista de Direito Administrativo.vol. II, fasc. II, 1945.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre serviços na Constituição.** São Paulo: RT, 1985,

_____. **Sujeição Passiva Tributária.** Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** Tradução de Luis Carlos Borges. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **Teoria Pura do Direito.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

LIMONGI, Fernando. **A democracia no Brasil: presidencialismo, coalizão partidária e processo decisório.** Novos estudos - CEBRAP, São Paulo , n. 76, p. 17-41, Nov. 2006 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_art-text&pid=S0101-33002006000300002&lng=en&nrm=iso>, consultado em agosto/2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo.** São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Lei Complementar Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Posição hierárquica da lei complementar. Panorama da Justiça.** Ano 4, nº 23. São Paulo, 2000.

_____. **Segurança Jurídica e a questão da hierarquia de lei complementar.** Revista de Direito Tributário, n. 95, São Paulo: Malheiros, 2006.

MADRAZO, Jorge. **Derecho federal.** In: SOBERANES FERNANDÉZ, José Luis (Org.) Tendencias actuales del derecho. 2 ed.. Mexico: Fondo de Cultura Economica.

MARINONI, Luiz Guilherme et. al. **Curso de Processo Civil.** Vol. 2. Tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos.** São Paulo: Max Limonad, 2000.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Aspectos Essenciais do Federalismo.** Revista de Direito Constitucional e Internacional. Ano 10, nº 41, out.-dez./2002, São Paulo: RT Editora.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Competência concorrente limitada: o problema da conceituação de normas gerais.** Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 25, n. 100, out./dez. 1988.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva.** Trad. Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2009

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em matéria tributária.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).** 4ª ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

NETTO, Agostinho. **Federalismo Fiscal e o problema brasileiro.** Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis.** São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea.** São Paulo: Loyola, 1996.

OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. **Leis Complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária**. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa**. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEDROZA, Bernadette. **Validade e Eficácia da Lei Complementar à Constituição**. In: BORGES, Souto Maior (coord.). Direito Tributário moderno. São Paulo: José Buschatsky, 1977.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Regra Matriz de Incidência Tributária**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

QUEIROZ, Mary Elbe de; BENÍCIO JUNIOR, Benedicto Celso (coord). **Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais**. São Paulo: Foco Fiscal, 2014.

REZENDE, Fernando (organizador). **O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto. Crise e Necessidade de Reformas**, Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Federalismo e Guerra Fiscal entre os Estados**. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos, p. 379/399; Idem. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil, traços constitucionais da organização política brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010.

SANDEL, Michael J. **Justiça – O que é fazer a coisa certa**. Trad. 13. ed. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 13. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

SANTI, Eurico Marco Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Imunidade como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”**. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Informação Objetiva, 1997.

_____. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. **Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

_____; MONTEIRO, Daniel Peixoto. **PIS e Cofins na Importação, Competência: entre Regras e Princípios**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 121, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 252

SEPULCRI, Nayara Tataren. **O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Noeses: São Paulo, 2014.

SILVA, Davi Marques. **A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema**. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Parte II: Panorama no Direito Brasileiro. APERJ 30 anos*.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**. Parte Geral. São Paulo: RT, 1985.

_____. **Compêndio de legislação tributária**, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1954.

SOUZA, Hamilton, Dias de. **Lei complementar em matéria tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.) *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva: CEU, 1982.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**, 15ª ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal**; 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2013

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

_____. **Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica nº 10, janeiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 02/02/2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. rev. e atual. trad. e notas ao direito brasileiro: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALLE, Maurício Timm do. **Sujeições Tributárias: A Reconstrução Racional dos seus sistemas a partir da Teoria Analítica do Direito**. Tese de Doutorado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2015.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS. Distorções e Medidas de Reforma**. Série Doutrina Tributária Vol. XIII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Lei Complementar Tributária**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. **A noção de sistema no direito**. In: Revista da Faculdade de Direito da UFPR v. 33, Curitiba, 2000.

_____. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Tese (Doutorado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

_____. **O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos**. IBET. Disponível na URL: <<http://www.ibet.com.br/download/José%20Roberto%20Vieira.pdf>>

_____. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Editora Juruá, 1993.

VILANOVA, Lourival. **A teoria da revolução**, p. 47. Apud: SANTI, Eurico Marcos Diniz. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In.: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

_____. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad 1997.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1980.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª ed. aumentada. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. São Paulo: Edusp. 1994.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2014.